

La circolare tributaria n. 12/2017

Il cambio di orientamento sul cumulo delle sanzioni per omesso versamento

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Alla luce dei recenti approdi della Corte di Cassazione, il presente studio si pone l'obiettivo di analizzare l'evoluzione interpretativa relativa ai criteri di riferimento per poter affermare o meno la possibile applicabilità del beneficio del cumulo giuridico in caso di irrogazione della sanzione per ritardato e omesso versamento del tributo.

La sanzione per omesso o ritardato versamento: l'articolo 13 D.Lgs. 471/1997

La disciplina delle sanzioni amministrative relativa alle ipotesi di omesso o ritardato versamento dell'imposta è contenuta nell'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, norma recentemente interessata dalle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, decreto che, com'è noto, ha profondamente rinnovato l'intero assetto sanzionatorio tributario.

La norma testé richiamata prevede, in particolare, che la sanzione debba essere irrogata nel caso in cui il contribuente non esegua in tutto o in parte e alle scadenze previste dalla legge:

“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”.

Appare dunque evidente l'intenzione del Legislatore di prevedere la sanzionabilità di condotte specificatamente indicate in tale elencazione e che, pertanto, non pare potersi ritenere suscettibile di alcun arbitrario ampliamento. La tassativa elencazione delle condotte sanzionabili non dovrebbe dunque lasciare spazio ad alcun dubbio circa l'ambito di operatività della sanzione prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 la cui applicazione, ad esempio, non potrebbe essere estesa ai versamenti che il contribuente è tenuto a effettuare in conseguenza dell'attività accertativa compiuta dall'ufficio.

La norma prevede una sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, estendendo altresì i suoi effetti afflittivi alle ipotesi in cui, 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.

Prima della citata modifica, l'omesso versamento dell'imposta prevedeva l'applicabilità di una sanzione nella misura del 30% dei tributi non versati con un ritardo superiore ai 15 giorni e una sanzione ridotta di un quinto del 30% per ogni giorno di ulteriore ritardo in caso di versamento effettuato entro il quindicesimo giorno successivo alla scadenza.

“Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972”.

La nuova versione del comma 1 dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, invece, prevede una diminuzione della sanzione in ragione del comportamento collaborativo del contribuente.

Recita testualmente la norma:

“Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”.

Le sanzioni di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 riguardano quelle fattispecie nelle quali il debito di imposta è liquidato sulla base della dichiarazione presentata.

Ciò risulta ulteriormente confermato dall'introduzione di una specifica disposizione al comma 2 della citata disposizione. Infatti, è ora espressamente previsto che sia la sanzione base del 30% che quelle ridotte del 15% e dell'1% giornaliero (nel caso di tardivo versamento effettuato rispettivamente nei 90 o 15 giorni successivi alla scadenza del termine) si applichino nei casi in cui la maggiore imposta dovuta sia rilevata *“nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972”*, fattispecie afferente gli omessi o i ritardati versamenti accertabili direttamente dalla dichiarazione.

Inoltre, non pare superfluo ricordare le novità che sono state introdotte dai commi 4 e 5 dell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 in cui sono stati previsti due differenti regimi sanzionatori applicabili nel caso di indebito utilizzo in compensazione del credito d'imposta:

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 30% del credito utilizzato;

5. nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal 10 al 200% della misura dei crediti stessi.

Rapporto tra la condotta di omesso versamento e l'istituto della continuazione

Com'è noto, ai sensi dell'[articolo 12](#), D.Lgs. 472/1997 chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni (anche relative a tributi diversi), o commette diverse violazioni formali della medesima disposizione (con più azioni od omissioni) è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Come accade in ambito penale, il cumulo materiale delle sanzioni nell'ipotesi di concorso formale, concorso materiale e di continuazione viene derogato dal cumulo giuridico che comporta un'unica sanzione maggiorata, al precipuo fine di attenuare l'impatto afflittivo che altrimenti si verificherebbe. Si tratta, in buona sostanza, di irregolarità che sono riconducibili a un unico comportamento posto in essere dal contribuente che si manifestino strutturalmente legate in ragione della loro connessione funzionale e oggettiva.

Il concorso delle violazioni può dunque essere formale o materiale.

Ci si trova in presenza di concorso formale di violazioni allorquando il contribuente, con una sola azione od omissione, commette diverse violazioni della medesima disposizione ovvero relative a tributi diversi; si pensi ad esempio all'omessa fatturazione di ricavi: la violazione può coinvolgere l'Irap, l'Iva e le imposte dirette, oltre che altre irregolarità legate alla registrazione sui libri contabili.

Diversamente, si è in presenza di concorso materiale nel momento in cui sono commesse più violazioni di carattere formale. Classico esempio riportato anche nella documentazione di prassi dell'Amministrazione finanziaria consiste nell'omessa indicazione del codice fiscale o della partita Iva sulle fatture o sugli scontrini emessi.

“La previsione di un importo minimo per ogni singola violazione commessa non può più comportare, come in passato, la quantificazione delle sanzioni in misura abnorme, soccorrendo in proposito, in caso di più violazioni, i ben più incisivi istituti del concorso o della progressione, previsti dall'articolo 12, D.Lgs. 472/1997” (circolare n. 23/E-8560/1999).

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo ha interessato anche i principi generali di cui al D.Lgs. 472/1997, ivi inclusa la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario.

In base agli insegnamenti della Corte di Cassazione la nuova nozione di continuazione di cui all'articolo 12 costituisce un chiaro punto di rottura con la previgente normativa, in quanto adesso la concessione del beneficio possiede il requisito dell'obbligatorietà, non essendo più demandata alla discrezionalità dell'ufficio. Sotto il profilo temporale il cumulo giuridico viene esteso a più periodi di imposta, oltre a essere applicabile alla generalità dei tributi e anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo.

Per analizzare il rapporto sussistente tra la condotta di ritardato o omesso versamento, appare opportuno premettere che l'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997 determina l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo senza nessuna esclusione del cumulo delle sanzioni che, trattandosi di previsione di carattere generale, dovrebbe ritenersi applicabile in attuazione del principio del *favor rei* di cui all'[articolo 3](#), D.Lgs. 472/1997.

Ed è proprio con riferimento a tale rapporto e alla possibile applicabilità del beneficio del cumulo giuridico alle ipotesi di ritardato o omesso versamento dell'imposta che la giurisprudenza di legittimità ha fornito un'interpretazione non sempre univoca e, talvolta, fondata su chiavi di lettura contrapposte.

Esclusione del cumulo giuridico per le violazioni sostanziali

Vi è una parte di giurisprudenza che ha categoricamente escluso l'estensione dell'istituto della continuazione in caso di contestazione della sanzione ex articolo 13, D.Lgs. 471/1997. Con la [sentenza n. 5897/2013](#) la Corte di Cassazione ha affrontato il caso di una società che fruiva di un conto di debito differito presso l'ufficio ricevitoria dell'allora circoscrizione doganale per il pagamento delle somme dovute in relazione alle dichiarazioni per le importazioni definitive da essa compiute.

Il termine di pagamento cadeva nei giorni 8 e 23 di ogni mese, con l'obbligo, in ogni caso, di provvedere al pagamento dell'Iva entro il 30 dicembre di ogni anno, ma in esito a un controllo, emergeva che alcuni pagamenti erano avvenuti in ritardo rispetto alle scadenze, di modo che l'Amministrazione aveva proceduto alla contestazione e all'irrogazione delle correlative sanzioni.

Il Collegio ha dapprima chiarito che l'obbligo di osservare le scadenze fissate si traduce nell'obbligo di puntuale pagamento dei diritti doganali dovuti; la violazione dell'obbligo è regolata, sotto il profilo afflittivo, dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, nonché, sotto il profilo della reintegrazione del patrimonio lesa, dall'articolo 232, c.d.c., che stabilisce i presupposti di corresponsione degli interessi di mora. Sulla base di tali presupposti, la Suprema Corte ha dunque affermato che:

“In tema di sanzioni tributarie, dovendo la violazione meramente formale non punibile rispondere a due concorrenti requisiti - non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo - il

ritardato pagamento dei diritti doganali da parte di una società che fruisca di un conto di debito differito integra una violazione sostanziale e non formale ed è sanzionato dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, applicabile anche alla materia doganale, senza l'applicazione del meccanismo del computo previsto per il caso del concorso materiale omogeneo dall'articolo 12, D.Lgs. 472/1997".

Tale indirizzo è stato successivamente ribadito con la [sentenza n. 10357/2015](#) emessa dalla Corte di Cassazione in relazione all'imposta di bollo. Nella fattispecie, la contribuente ha lamentato il mancato riconoscimento del cumulo giuridico delle sanzioni contestate ritenendo errata la qualificazione della violazione in termini di omesso versamento. Ciò poiché, ai sensi dell'[articolo 31](#), D.P.R. 642/1972, l'imposta di bollo non assolta doveva essere regolarizzata dagli uffici del registro. Per tale ragione la condotta non poteva considerarsi come omesso versamento, rappresentando una violazione formale per la quale avrebbe dovuto trovare applicazione l'istituto della continuazione ex [articolo 12](#), D.Lgs. 472/1997.

Il Giudice di legittimità, di contro, non ha ritenuto fondata tale impostazione poiché:

"ai sensi del D.P.R. 642 cit., articolo 22, comma 2, la contribuente, che aveva ricevuti gli assegni privi di data o postdatati, doveva provvedere al pagamento dell'imposta di bollo".

In particolare, i giudici hanno sottolineato che:

"la contribuente, invece, non ha versato l'imposta" e che "come noto, il mancato versamento dell'imposta esclude il carattere formale della violazione e quindi l'applicazione della continuazione di cui al D.Lgs. 472/1997 cit., articolo 12".

Analoghe conclusioni sono state rassegnate tramite la sentenza n. 4332/2015 emessa dalla Corte di Cassazione che, chiamata a pronunciarsi in tema di Ici, ha rilevato che:

"la sanzione è stata comminata del D.Lgs. 471/1997, ex articolo 13 (nella misura del 30% dell'importo non versato) per insufficiente versamento dell'imposta dovuta negli anni di riferimento (2000 e 2003) e che "tali condotte, che integrano violazioni a carattere non formale, escluse, in quanto tale, dall'ambito d'applicazione del D.Lgs. 472/1997, articolo 12, comma 1, non possono sussumersi, neppure, nel disposto di cui all'articolo 12, comma 5, in esame, in base al quale, in ipotesi di violazioni della stessa indole commesse, con più azioni od omissioni, in periodi d'imposta diversi, la sanzione va determinata mediante l'aumento (dalla metà al triplo) di quella base."

Applicabilità del beneficio del cumulo giuridico

Differente interpretazione è stata fornita dalla [sentenza n. 21570/2016](#) con cui la Corte di Cassazione ha riconosciuto il diritto del contribuente all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'[articolo 12](#), comma 1, D.Lgs. 472/1997 in presenza di più omissioni relative al versamento di acconti, accogliendo l'eccezione formulata da una società che ricorreva avverso una cartella di pagamento relativa all'irrogazione delle sanzioni conseguenti all'omesso versamento delle imposte Iva, Irpeg e Irap. Secondo il ragionamento della Corte di Cassazione:

“l'articolo 12, D.Lgs. 472/1997 (come sostituito dall'articolo 2, comma 1, lettera e), D.Lgs. 203/1998 e successivamente modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera a), D.Lgs. 99/2000) - ove è definito il concorso di violazione e continuazione nel sistema amministrativo e tributario - prevede, in linea generale, l'applicazione di una sanzione unica e ridotta (c.d. cumulo giuridico) in luogo di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti (c.d. cumulo materiale)”.

La Cassazione, nello specifico, ha avuto modo di rilevare che l'articolo 12, D.Lgs. 472/1997, rimodulando la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario, ha sostanzialmente confermato ed esteso il principio del cumulo giuridico delle sanzioni, divenuto obbligatorio e non più facoltativo e che, in particolare, la disciplina ha specificamente ricompreso nel suo ambito di applicabilità anche l'ipotesi delle violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, stabilendo, per questa particolare fattispecie, regole di maggior rigore, fermo restando, tuttavia, l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni ([Cassazione n. 7163/2002](#)).

Per tale motivo, la Corte ritiene che in tale ipotesi l'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997 sarebbe stato “erroneamente evocato dalla ricorrente amministrazione” atteso che la norma “*identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni, di cui al D.Lgs. 472/1997, articolo 12, cit., che*” - prosegue la sentenza - “*la CTR ha correttamente applicato, trattandosi di previsione di carattere generale, in quanto costituisce attuazione del principio del favor rei*” (cfr. Cassazione [n. 411/2015](#) e [n. 3265/2012](#) su sanzioni irrogate in tema di Ici).

La Cassazione conclude, dunque, affermando il seguente principio:

“La nuova nozione di continuazione (recte, progressione) di cui all'articolo 12 cit. costituisce in sintesi un superamento delle previgenti figure sotto diversi e rilevanti profili: quello dell'obbligatorietà (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); quello dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una “medesima risoluzione”); quello temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta); quello oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi e anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo)”.

Violazioni potenzialmente incidenti sul versamento o sulla liquidazione dell'imposta

Con la recente pronuncia [n. 1540/2017](#), la Corte di Cassazione è tornata ad affrontare il tema relativo all'applicabilità del cumulo giuridico alle ipotesi di omesso o ritardato versamento analizzando, nello specifico, l'ipotesi di una cartella di pagamento emessa in seguito a controllo automatizzato dei modelli Unico 2003 e 2004.

La contribuente rilevava l'applicabilità dell'istituto della continuazione ex [articolo 12](#), D.Lgs. 472/1997 essendo gli illeciti commessi in perfetta consequenzialità in quanto tutte le trasgressioni derivavano dall'irregolarità della prima condotta, circostanza che avrebbe dovuto integrare l'applicazione del beneficio di un'unica e più mitigata sanzione calcolata in base ai principi del cumulo giuridico.

In seguito all'ottenimento di una sentenza favorevole da parte del giudice regionale, l'Agenzia delle entrate si rivolgeva alla Corte di Cassazione chiedendo la riforma della pronuncia di secondo grado sostenendo che, con specifico riferimento al criterio di determinazione dell'entità della sanzione, in ipotesi di omesso o ritardato versamento il beneficio del cumulo giuridico non poteva ritenersi applicabile. È stato evidenziato, in particolare, che l'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 472/1997 prevede l'applicazione dell'unica sanzione per quelle violazioni che *"pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo"* e che l'omesso versamento non ha nulla a che vedere con la determinazione dell'imponibile ovvero con le violazioni che pregiudicano la liquidazione periodica del tributo, ragione per cui la norma si rivolgerebbe quelle violazioni necessariamente antecedenti alla liquidazione e al versamento del tributo.

La Suprema Corte ha aderito alla tesi dell'ufficio precisando che la sfera applicativa della progressione tributaria prevista dall'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 472/1997 è limitata alle violazioni potenzialmente incidenti su *"la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo"*, mentre i pagamenti omessi o tardivi riguardano imposte già compiutamente liquidate, ipotesi di ben maggiore gravità in quanto causativa di un sicuro *deficit* di cassa.

La suprema Corte ha pertanto ritenuto che:

"le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dal D.Lgs. 472/1997, articolo 12, comma 2, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale il D.Lgs. 471/1997,

articolo 13, dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale e autonomo per ciascun mancato pagamento".

A parere di chi scrive, tuttavia, tale impostazione non pare condivisibile, atteso che affermare la non estendibilità del beneficio del cumulo giuridico per violazioni di omesso o ritardato versamento, senza riferimento alcuno in merito alla natura della violazione e, in ogni caso, alla consequenzialità della trasgressione, comporta un'ingiusta e immotivata compressione del diritto al trattamento sanzionatorio più favorevole.



La soluzione
nel tempo di un caffè.



Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.

[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)