

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO –  
BICOCCA**

**SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE  
GIURIDICHE**

*Curriculum in Diritto Tributario*

**LA VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI  
DI DICHIARAZIONE E DI  
VERSAMENTO DELLE IMPOSTE  
PERIODICHE**

**Relatore: Chiar.mo Prof. Francesco Tesauro**

**Tommaso Carroli  
Matricola: 744964**

**XXVI Ciclo – a.a. 2012/2013  
Piazza Ateneo Nuovo, 1 – 20126 Milano**



*a nonno Lino,  
che è sempre con me*



# INDICE

## CAPITOLO I VIOLAZIONI RELATIVE ALLA DICHIARAZIONE

	pag.
1. Gli obblighi di autodeterminazione del tributo.	1
2. Le singole violazioni previste dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: l'omessa presentazione della dichiarazione.	5
3. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un'imposta inferiore a quella dovuta).	11
3.1. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un credito d'imposta superiore a quello spettante).	20
3.1.1. segue: il riporto "a nuovo" del credito esposto in dichiarazione per la successiva compensazione.	24
3.1.2. segue: la richiesta di rimborso del credito esposto in dichiarazione.	29
4. Conclusioni.	36

## CAPITOLO II

### VIOLAZIONI RELATIVE ALLA RISCOSSIONE

	pag.
1. L'obbligo di versamento del tributo auto-liquidato (art. 13, comma 1, primo periodo, D.lgs. n. 471/97).	50
1.1. L'obbligo di versamento e i ritardi di lieve entità (art. 13, comma 1, secondo periodo, D.lgs. n. 471/97).	58
2. La sanzione del 30% <i>“in ogni [altra] ipotesi di mancato pagamento di un tributo”</i> nel termine previsto (art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97): premessa.	61
2.1. I crediti (ora non più) assistiti da garanzia reale o personale: l'obbligo di versamento rateale degli importi dovuti a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, liquidazione e controllo formale della dichiarazione.	63
2.2. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.	71

2.3. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di acquiescenza, liquidazione e controllo formale della dichiarazione.	78
2.4. L'obbligo di versamento, anche rateale, degli importi dovuti a seguito di adesione al processo verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio.	79
3. Le sanzioni per omesso/tardivo versamento nelle altre ipotesi previste dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97.	84
4. L'obbligo di versamento degli importi esposti in dichiarazione e la sanzione per la violazione dell'obbligo di esecuzione delle ritenute alla fonte (art. 14, D.lgs. n. 471/97).	100
5. Conclusioni.	107

## CAPITOLO III

### VIOLAZIONI RELATIVE ALLA COMPENSAZIONE

1. Introduzione.	pag. 111
2. La compensazione come modalità di esecuzione dei versamenti (art. 17, D.lgs. n. 241/97) e le "tipologie" di crediti d'imposta.	115

3. L'inesistenza del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione.	119
3.1. L'inutilizzabilità del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione.	124
3.2. La compensazione mediante utilizzo del credito (per imposte sui redditi ed Iva) in presenza di iscrizioni a ruolo superiori ad euro 1.500,00 (art. 31, comma 1, primo periodo, D.l. n. 78/10).	131
4. L'inesistenza del credito d'imposta ("in senso stretto") opposto in compensazione. La funzione dell'atto di recupero <i>ex art.</i> 1, comma 421, L. n. 311/04 e la portata della sanzione per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti prevista dall'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08.	136
4.1. L'inutilizzabilità del credito d'imposta ("in senso stretto") opposto in compensazione.	148
BIBLIOGRAFIA	155

# Capitolo I

## Violazioni relative alla dichiarazione

**Sommario: 1. Gli obblighi di autodeterminazione del tributo. – 2. Le singole violazioni previste dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: l’omessa presentazione della dichiarazione. – 3. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un’imposta inferiore a quella dovuta). - 3.1. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un credito d’imposta superiore a quello spettante). - 3.1.1. segue: il riporto “a nuovo” del credito esposto in dichiarazione per la successiva compensazione. - 3.1.2. segue: la richiesta di rimborso del credito esposto in dichiarazione. - 4. Conclusioni.**

### **1. Gli obblighi di autodeterminazione del tributo.**

La violazione è l’inosservanza, disciplinata dalla legge, di una norma che prevede un obbligo<sup>1</sup>. Ogni violazione postula l’esistenza di due tipi di norme: quelle che prevedono l’obbligo, cioè quelle violate, e quelle che disciplinano la violazione<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Un comportamento, o una omissione, non sono illeciti «ontologicamente», ma in quanto sono assunti dal diritto come fatti per i quali è comminata una sanzione (cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011, 307).

<sup>2</sup> D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, vol. XLI, Milano, 1989, p. 418; S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, Milano, 1979, p. 43.

In tema di imposte sul reddito sussistono essenzialmente tre distinti obblighi, imposti da disposizioni normative rientranti nella prima categoria indicata.

I soggetti passivi sono obbligati a dichiarare annualmente i redditi posseduti<sup>3</sup>. L'obbligo di presentazione della dichiarazione è diversamente configurato a seconda della tipologia di reddito posseduto dal soggetto passivo. Infatti, i titolari di redditi di lavoro autonomo e/o d'impresa devono presentare la dichiarazione anche se non possiedono alcun reddito nel periodo d'imposta<sup>4</sup>: la dichiarazione deve essere presentata comunque, indipendentemente dall'esistenza del presupposto del tributo<sup>5</sup>. In questi casi, infatti, l'obbligo di dichiarazione prescinde dal sia possesso del reddito che dal verificarsi del debito d'imposta. Per coloro che realizzano redditi differenti da quelli di lavoro autonomo e d'impresa, invece, l'obbligo di dichiarazione è meno stringente, e sussiste solo nel caso in cui si verifichi il presupposto del tributo. Il possesso del reddito, indipendentemente dal

---

<sup>3</sup> Obbligo sancito dall'art. 1, comma 1, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che dispone: *“ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti”*.

<sup>4</sup> Cfr. art. 1, comma 1, secondo periodo, D.p.r. n. 600/73, secondo cui *“i soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, di cui al successivo art. 13, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi”*.

<sup>5</sup> Presupposto individuato dagli art. 1 (per i soggetti passivi dell'Irpef) e 72 (per i soggetti passivi dell'Ires), D.p.r. n. 917/86, nel *“possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6”*.

sorgere del debito d'imposta, obbliga alla presentazione della dichiarazione<sup>6</sup>.

La dichiarazione deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile secondo le norme che disciplinano le imposte stesse<sup>7</sup>. Il contribuente deve rappresentare fedelmente, tramite la dichiarazione, i redditi posseduti nel corso del periodo d'imposta. La dichiarazione degli "*elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili*", deve avvenire "*secondo le norme che disciplinano le imposte stesse*", ossia secondo le disposizioni del D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

---

<sup>6</sup> Come emerge dalla lettura combinata del primo e secondo periodo dell'art. 1, comma 1, D.p.r. n. 600/73. Solo i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili "*devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi*" (cfr. secondo periodo, art. 1, comma 1, cit.), mentre tutti gli altri soggetti passivi devono "*dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta*" (cfr. primo periodo, art. 1, comma 1, cit.). Per quest'ultima categoria di contribuenti l'obbligo di dichiarazione è strettamente collegato al possesso del reddito. Cfr. anche art. 1, comma 4, cit., che dispone: "*sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione: a) le persone fisiche che non possiedono alcun reddito sempre che non siano obbligate alla tenuta delle scritture contabili*".

<sup>7</sup> L'art. 1, comma 2, D.p.r. n. 600/73, dispone che: "*La dichiarazione è unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi e deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse*".

L'imposta risultante dalla dichiarazione deve essere versata entro i termini previsti, secondo quanto imposto dall'art. 17, D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241<sup>8</sup>.

Questi, in sintesi, sono gli obblighi posti dal legislatore a carico dei soggetti passivi delle imposte sul reddito, obblighi che caratterizzano la c.d. "autodeterminazione" del tributo<sup>9</sup> tipica del nostro ordinamento:

a) obbligo di presentare la dichiarazione, variamente delineato a seconda della tipologia dei redditi posseduti nel periodo d'imposta;

b) obbligo di rappresentare fedelmente in dichiarazione l'insieme degli elementi attivi e passivi, ai fini della corretta determinazione della base imponibile e dell'imposta del periodo;

c) obbligo di versare l'imposta risultante dalla dichiarazione, alle scadenze previste.

A presidio di ognuno di questi obblighi, il legislatore ha posto distinte disposizioni sanzionatorie.

---

<sup>8</sup> Che al comma 1 dispone: "*i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto*".

<sup>9</sup> Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, cit., p. 141, in cui l'Autore ricorda che il tributo deve trovare compiuta attuazione senza interventi dell'Amministrazione finanziaria. Sul punto, si rinvia anche a G. FALSITTA, *Osservazioni sulla natura e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 353 e ss.

## **2. Le singole violazioni previste dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: l'omessa presentazione della dichiarazione.**

La violazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione è sanzionata dall'art. 1, comma 1, D.lgs. n. 471/97<sup>10</sup> che, nei casi di dichiarazione omessa, commina la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute.

La mancata presentazione della dichiarazione è sanzionata in maniera decisamente gravosa<sup>11</sup>: a tale

---

<sup>10</sup> *“Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di € 258. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da € 258 ad euro 1.032. Essa può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili”.*

<sup>11</sup> Come si vedrà successivamente, infatti, il successivo comma 2 prevede una sanzione più mite, dal 100 al 200% dell'imposta evasa, in caso di dichiarazione infedele. L'attuale disposizione che sanziona l'omessa dichiarazione è, nella descrizione della condotta, del tutto simile a quella vigente prima della riforma del 1997 (art. 46, comma 1, D.p.r. n. 600/73). L'entità della sanzione, prima del 1997, era notevolmente superiore a quella attuale. L'omessa dichiarazione era infatti sanzionata con *“pena pecuniaria da due a quattro volte l'ammontare delle imposte dovute”*. La diminuzione dei minimi e dei massimi edittali rispose all'esigenza *“di realizzare un sistema severo ma concretamente applicabile e non ... un sistema composto di sanzioni che, se veramente riscosse oltre che formalmente irrogate, comporterebbero l'espulsione dal mercato del soggetto produttivo resosi colpevole di violazioni fiscali anche di non grandissima rilevanza”* (cfr. Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 471/97, in *Finanza e Fisco*, 1998, p. 1461).

violazione consegue infatti una sanzione superiore all'imposta dovuta. La disposizione individua una condotta di tipo omissivo<sup>12</sup>, e commina una sanzione (più che) proporzionale all'entità dell'imposta "dovuta".

L'attenzione del legislatore si è concentrata esclusivamente sul danno derivante dalla mancata percezione del tributo. L'art. 1, comma 1, secondo periodo, cit., prevede infatti che, nonostante l'omessa dichiarazione, "*se non sono dovute imposte si applica la sanzione da € 258 ad € 1.032*". E' quindi facile constatare che la violazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione "rileva" solo se risulta dovuta un'imposta. Diversamente<sup>13</sup>, l'omessa dichiarazione degrada a violazione meramente formale<sup>14</sup>, sanzionata con l'importo minimo di euro 258,00.

---

<sup>12</sup> Condotta che si perfeziona decorsi 90 giorni dal termine ultimo di presentazione della dichiarazione. Cfr. art. 2, comma 7, D.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, secondo cui "*sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine .... Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta*".

<sup>13</sup> L'imposta può risultare non "dovuta" perché non vi è reddito imponibile (o altre circostanze analoghe) o perché l'imposta è stata comunque versata correttamente.

<sup>14</sup> Circa la differenza tra violazioni sostanziali e formali, v. D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, cit., p. 420. Secondo gli Autori, gli obblighi sostanziali sono quelli che consistono nel pagamento del tributo, mentre gli obblighi formali sono strumentali all'assolvimento dell'obbligazione tributaria. Inoltre, i medesimi Autori (v. nota n. 21) affermano che "*per conoscere con immediatezza se si è di fronte ad una violazione di norme ... formali ovvero sostanziali, basta individuare le modalità di*

Il divario esistente tra la sanzione (proporzionale all'imposta) conseguente all'omissione accompagnata dall'evasione e quella (fissa, con importo irrisorio) derivante dall'omissione senza debito d'imposta, rende evidente il sostanziale "disinteresse" del legislatore circa il rispetto dell'obbligo di presentazione della dichiarazione. L'obbligo di dichiarazione, quindi, non è ugualmente tutelato *di per sé*; lo è nella misura in cui alla sua violazione si aggiunge (anche) l'omesso versamento dell'imposta. Una simile scelta legislativa non sembra coerente con un sistema fiscale fortemente caratterizzato dalla necessaria partecipazione del contribuente, in cui il rispetto dei c.d. obblighi strumentali<sup>15</sup> è condizione imprescindibile per la corretta determinazione dell'obbligazione tributaria<sup>16</sup>. La dichiarazione, infatti, è (anche) lo strumento che consente all'Amministrazione di conoscere il presupposto d'imposta e la fonte del reddito, così come rappresentati dal contribuente<sup>17</sup>.

---

*commisurazione della sanzione. Se essa è rapportata alla misura dell'imposta l'obbligo è sostanziale; se invece è determinata sulla base di parametri fissi è segno che l'obbligo è di natura formale".* Nel caso in esame, non pare potersi confermare tale rigorosa distinzione. La violazione, infatti, è sempre una soltanto (omessa dichiarazione), ma il legislatore ha previsto due differenti sanzioni (una "*rapportata alla misura dell'imposta*" e l'altra "*determinata sulla base di parametri fissi*") a seconda che si verifichi o meno la lesione dell'interesse dell'Erario alla percezione del tributo.

<sup>15</sup> Quali la tenuta della contabilità, la registrazione delle operazioni rilevanti per i singoli tributi, la regolare e tempestiva presentazione della dichiarazione, ecc.

<sup>16</sup> Sull'argomento, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 289 e ss.

<sup>17</sup> Sul rapporto tra dichiarazione ed attività amministrativa, v. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, p. 51 e ss.

Sotto il profilo della *misura della sanzione*<sup>18</sup>, la disposizione in esame pare dunque individuare una nozione particolarmente ristretta di “bene giuridico protetto”. Con la minaccia della sanzione, infatti, la norma pare tutelare “solo” la regolare percezione del tributo, più che l’esatto funzionamento del sistema tributario globalmente considerato<sup>19</sup>.

Neppure la più “elevata” sanzione posta a carico dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili modifica le considerazioni finora formulate. Il terzo periodo dell’art. 1, comma 1, cit., prevede infatti che la sanzione per l’omessa dichiarazione senza debito d’imposta (da € 258 ad € 1.032) “*può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili*”. Il raddoppio della sanzione pare infatti la semplice conseguenza dei differenti presupposti a cui si ricollega l’obbligo di dichiarazione (*anche se non si possiede reddito per imprenditori e professionisti e solo se si possiede reddito per gli altri soggetti passivi*).

E’ però da rilevare che vi sono numerose disposizioni finalizzate a dissuadere il contribuente dal tenere un comportamento non conforme al precetto. Il riferimento è,

---

<sup>18</sup> Secondo R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 682, in un sistema tributario basato sull’autotassazione solo le sanzioni proporzionali al tributo svolgono una funzione dissuasiva esattamente proporzionale rispetto ai calcoli economici di colui che commette la violazione.

<sup>19</sup> Cfr. L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, Milano 1969, *passim*; ID, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Atti del convegno di Sanremo*, 21-22 ottobre 1978, *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, 153.

ad esempio, a tutte quelle norme che comminano decadenze e/o preclusioni nei confronti di chi omette la presentazione della dichiarazione. Si pensi, ad esempio, alla disposizione che legittima l'Amministrazione alla ricostruzione induttiva del reddito in caso di omessa dichiarazione<sup>20</sup>, o alle norme che impongono l'indicazione in dichiarazione, a pena di decadenza, di determinati crediti d'imposta<sup>21</sup>.

Si tratta di disposizioni che *indirettamente* sanzionano il comportamento antiggiuridico, e che mirano al rispetto di talune norme (obbligo di presentazione della dichiarazione o altri obblighi strumentali) sotto la minaccia di conseguenze negative che incidono - o possono incidere - sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta. Sono queste le c.d. "sanzioni improprie", ossia le conseguenze che il legislatore prevede come strumento di reazione al

---

<sup>20</sup> Art. 39, comma 2, D.p.r. n. 600/73. *Contra*, L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 284, che ritiene "privo di una pur minima valenza sanzionatoria" l'accertamento induttivo previsto della disposizione richiamata. Secondo l'Autore, infatti, il carattere indirettamente sanzionatorio potrebbe essere ravvisato solo se il meccanismo presuntivo non ammettesse prova contraria; diversamente, trattandosi di presunzione *iuris tantum*, non emergerebbe alcuna funzione sanzionatoria, ma unicamente quella di fornire un mero vantaggio procedimentale all'Amministrazione. Propendono invece per la natura di "sanzione impropria" dell'accertamento induttivo D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, cit., p. 425 (v. nota n. 52).

<sup>21</sup> Ad esempio, tra i tanti, art. 5, L. 27 dicembre 1997, n. 449 (credito d'imposta per la ricerca scientifica); art. 1, comma 280, L. 27 dicembre 2006, n. 296 (credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo); art. 1, comma 327, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244 (credito d'imposta a favore delle imprese di produzione cinematografica), ecc.

comportamento non conforme al precetto, pur non essendo espressamente disciplinate come sanzioni. Non vi è infatti sanzione *in senso stretto*, ma indubbiamente si tratta di disposizioni che “indirizzano” il contribuente verso il rispetto dell’obbligo di dichiarazione<sup>22</sup>. Qui la sanzione non è rappresentata da una somma di denaro quantificata (o quantificabile) espressamente, ma è la maggiore imposta che potrebbe dover essere versata - come conseguenza della violazione dell’obbligo di dichiarazione - a svolgere la funzione dissuasiva che è propria della sanzione.

E’ infine interessante analizzare le differenze esistenti tra la sanzione per l’omessa (art. 1, comma 1) e la sanzione per l’infedele dichiarazione (art. 1, comma 2). La violazione dell’obbligo di dichiarazione comporta una sanzione (minima) pari al 120% dell’imposta dovuta, mentre l’indicazione di un imponibile inferiore a quello accertato la più mite sanzione (minima) del 100%. L’omessa dichiarazione è quindi considerata violazione più grave rispetto all’infedele dichiarazione<sup>23</sup>. La ragione è evidente. L’omissione della dichiarazione comporta la violazione di tutti gli obblighi imposti dalla legge in relazione all’adempimento dell’obbligazione tributaria (presentazione della dichiarazione; fedele rappresentazione e determinazione della base imponibile; versamento

---

<sup>22</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., p. 276 e ss.

<sup>23</sup> Cfr. S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, cit., p. 119. L’Autore sottolinea che l’omissione della dichiarazione costituisce la violazione più grave perché è l’espressione dell’ostacolo più consistente che il soggetto può frapporre all’esercizio della potestà impositiva dell’ente pubblico.

dell'imposta dovuta). Diverso il caso dell'infedele dichiarazione, nel quale il contribuente adempie (almeno) all'obbligo di presentazione. Da ciò il differente trattamento sanzionatorio.

### **3. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un'imposta inferiore a quella dovuta).**

Come ricordato, la dichiarazione deve contenere gli elementi necessari per la determinazione dell'imponibile secondo le disposizioni del D.p.r. n. 917/86<sup>24</sup>. I soggetti passivi sono quindi obbligati a rappresentare fedelmente l'insieme degli elementi attivi e passivi del reddito, ai fini della corretta determinazione della base imponibile e dell'imposta. L'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97, commina la sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta *“se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta”*.

La norma in esame presuppone la (tempestiva) presentazione della dichiarazione<sup>25</sup>, e postula la quantificazione del reddito e/o dell'imposta in violazione delle disposizioni del TUIR, nella misura in cui consegue una imposta o una maggiore imposta. Come per l'omessa dichiarazione, la sanzione è commisurata all'entità dell'imposta non versata. Anche in questo caso, quindi, più che nei confronti della fedele rappresentazione del reddito

---

<sup>24</sup> Art. 1, comma 2, D.p.r. n. 600/73.

<sup>25</sup> L'infedeltà può sussistere solo se viene presentata una dichiarazione valida (cfr. S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, cit., p. 165).

*di per sé* considerato, l'attenzione del legislatore è orientata verso la tutela del gettito. Ne consegue che, pur in presenza dell'infedele rappresentazione del risultato di periodo, potrà essere comminata la sanzione solo in caso di minor versamento d'imposta. Una simile situazione non è affatto rara; si pensi, ad esempio, all'esercizio d'imposta in cui si realizza una perdita fiscale che, ad esito dell'accertamento, risulti erroneamente quantificata (pur non risultando alcuna imposta dovuta)<sup>26</sup>. Il risultato è evidente: la dichiarazione non può dirsi "fedele", perché la perdita non è stata determinata (e, quindi, non è stata indicata in dichiarazione) "*secondo le norme che disciplinano le imposte stesse*", come imposto dall'art. 1, comma 2, D.p.r. n. 600/73<sup>27</sup>. Ciononostante, non vi sarà alcuna "*maggiore imposta*" cui commisurare la sanzione, che non potrà quindi essere irrogata<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> E' il caso dell'avviso di accertamento c.d. "senza imposta" (cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, cit., p. 199). Può ben accadere, infatti, che l'Amministrazione ridetermini la perdita fiscale, ma che nonostante le rettifiche permanga una perdita, di misura differente (minore) rispetto a quanto esposto in dichiarazione.

<sup>27</sup> L'art. 84 del TUIR (analoga disposizione è prevista dall'art. 56 TUIR) stabilisce che la perdita fiscale di un periodo deve essere determinata con le stesse norme valesvoli per la determinazione del reddito. La rideterminazione della perdita in sede di accertamento, quindi, comporta la constatazione del mancato rispetto di una o più disposizioni del TUIR.

<sup>28</sup> Conformi, S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, cit., p. 166 (v. nota n. 46) e p. 177; R. LUPI, *Una comodità fiscale senza coperture normative*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, p. 999, secondo cui "*in caso di accertamento della «minore perdita» non ci sarebbero certamente sanzioni per l'anno in cui la perdita viene rettificata*"; P. STIZZA, *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011, p. 105-106.

Una situazione *parzialmente* analoga si verifica nel caso in cui l'Amministrazione ridetermini la perdita fiscale in reddito imponibile (o comunque accerti un maggior reddito) in presenza di perdite relative ad esercizi precedenti ancora utilizzabili. In simili circostanze, l'assenza di imposte da versare è una conseguenza della "automatica" riportabilità<sup>29</sup> delle perdite pregresse che, come osservato in dottrina, non rappresenta una agevolazione ma un momento fondamentale nella prospettiva della corretta misurazione della idoneità soggettiva al pagamento delle imposte<sup>30</sup>. Secondo la Corte di Cassazione, l'Amministrazione, in sede di accertamento del maggior reddito, è obbligata a tenere conto della mancata utilizzazione delle perdite relative ad esercizi precedenti, perché "*il fine degli organi tributari è accertare il tributo effettivamente dovuto, in osservanza a tutte le previsioni di legge*"<sup>31</sup>. Quindi, quando

---

<sup>29</sup> Nei limiti e nel rispetto degli artt. 8 e 84 del TUIR.

<sup>30</sup> M. BEGHIN, *L'accertamento di un maggiore reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta «double-face»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 638-639. Nello stesso senso, A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, p. 104.

<sup>31</sup> Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15452, in banca-dati *Pluris*. L'orientamento dalla Corte è condiviso anche dall'Amministrazione finanziaria (v. Min. Fin., risoluzione 5 novembre 1976, n. 10/1429; ID, circolare 16 luglio 1998, n. 188/E, entrambe in banca-dati *Fisconline*). *Contra*, di recente, Cass. civ., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7294, in *Dial. trib.*, 2012, p. 257, con nota di D. STEVANATO, *Utilizzo in dichiarazione di una perdita inesistente tra errori materiali e vizi di volontà*. In quest'ultima pronuncia, la Corte ha invece statuito che "*l'esercizio della facoltà di opzione ... di utilizzare le perdite ... verificatesi negli anni*

l'accertamento "trasforma" la perdita in reddito imponibile, il riporto della perdita pregressa "annulla" l'effetto dell'accertamento in termini di imposte da versare. Come per l'omessa dichiarazione, in sostanza, l'irrogazione della sanzione non è conseguenza della violazione dell'obbligo dichiarativo, *in sé e di per sé* considerato, ma dipende sempre dalla mancata percezione dell'imposta da parte dell'Erario.

Questa ricostruzione, con specifico riferimento alla sanzione per infedele dichiarazione, non è però condivisa dalla giurisprudenza di legittimità. In tre recenti pronunce<sup>32</sup>, la Corte di Cassazione ha affermato che la

---

*pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi", costituirebbe "espressione di manifestazione di volontà negoziale" e, come tale, non suscettibile di rettifica in caso di accertamento di maggior reddito. L'erroneità della statuizione della Corte è ben chiarita dall'Autore (p. 254), secondo cui il contribuente, in realtà, non ha alcuna possibilità di pianificare il riporto delle perdite pregresse, essendo vincolato ad utilizzarle interamente appena se ne presenta la possibilità, cioè non appena si manifestano redditi capienti.*

<sup>32</sup> Cass. civ., sez. trib., 1° febbraio 2013, n. 2486, in banca-dati *Fisconline*, ha statuito che *"in tema di Irpeg, Iva ed affini, le sanzioni amministrative previste dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, per il caso di dichiarazione infedele, sono dovute ... a prescindere dalla circostanza che l'imposta, non dichiarata, vada poi effettivamente riscossa oppure, come nella specie, debba essere compensata con crediti rivenienti dalla definitiva stabilizzazione di perdite fiscali anteriori, sempre che però non vi sia stata una dichiarazione infedele, come nella specie. Infatti, com'è noto, le citate disposizioni, in quanto volte a prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli, riconnettono le sanzioni e il diniego dei benefici al dato obiettivo della*

sanzione prevista dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97, volta a prevenire la presentazione di dichiarazioni infedeli, riconnette la sanzione al dato obiettivo della dichiarazione di un reddito inferiore, indipendentemente dall'esistenza di una imposta da riscuotere. Sempre secondo la Corte, la compensazione del maggior reddito accertato con perdite pregresse non spiegherebbe alcun riflesso sulla violazione, poiché sarebbe la mera infedeltà della dichiarazione a legittimare l'accertamento, che non può che condurre all'irrogazione di una sanzione. Vi sarebbe quindi la violazione anche in assenza di imposte da versare.

Le statuizioni della Corte si prestano a numerose considerazioni. In primo luogo, è ben vero che la sanzione prevista dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97, è “*volta a prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli*”; ciò però non vale in generale, nel senso che la sanzione non è mai commisurata al reddito o al maggior reddito, ma all'imposta o alla maggiore imposta. Abbiamo già osservato che, ad esempio, la

---

*dichiarazione di un reddito inferiore, mentre la invocata compensazione non spiega alcun riflesso sulla fattispecie della descritta violazione, poiché è la dichiarazione infedele a legittimare l'accertamento, che a sua volta determina l'irrogazione della sanzione, mentre la fase della riscossione ne è necessariamente successiva*”. Conformi, Cass. civ., sez. trib., 26 settembre 2012, n. 16333, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 627, con nota di M. BEGHIN, *L'accertamento di un maggiore reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali ...*, cit., ed in *Corr. trib.*, 2012, p. 3400, con nota di G. FERRANTI, *Perdite di periodi d'imposta precedenti e accertamento: Corte di Cassazione più «rigida» dell'Agenzia delle Entrate*; Cass. civ., sez. trib., 14 giugno 2011, n. 13014, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2997, con nota di R. FANELLI, *Le perdite compensabili non evitano la sanzione per infedele dichiarazione*.

dichiarazione omessa da cui non deriva alcuna imposta degrada a violazione meramente formale, sanzionata con l'importo minimo di euro 258,00. Ciò significa, contrariamente a quanto affermato dalla Corte, che le sanzioni non sono "riconnesse" al reddito accertato (derivante da dichiarazione infedele o non dichiarato), ma sempre e solo all'imposta non versata. Non convince neppure la (forzata) equazione "attività di accertamento = sanzione" perché, come già argomentato, non è detto che all'infedeltà della dichiarazione consegua, *de plano*, un (maggior) debito d'imposta.

Singolare è poi la ricostruzione delle modalità con cui la perdita fiscale dovrebbe incidere sul debito d'imposta nell'esercizio di utilizzo. Secondo la Corte, infatti, l'utilizzo delle perdite pregresse non si verificherebbe nella fase di determinazione del reddito dell'esercizio<sup>33</sup>, ma avverrebbe nella successiva fase di riscossione dell'imposta, che potrebbe essere "*compensata con crediti rivenienti dalla definitiva stabilizzazione di perdite fiscali anteriori*". E' fuor di dubbio che le perdite fiscali non sono "crediti d'imposta", e quindi la citata distinzione tra accertamento e riscossione del tributo pare completamente fuori luogo. L'orientamento della Corte è stato ribadito con la recente sentenza 21 marzo 2014, n. 6663<sup>34</sup>. Gli argomenti *ivi* utilizzati confermano ancor di più l'erroneità del ragionamento dei giudici di legittimità. Nella sentenza di legge infatti che "*preciso riscontro positivo*" (alla tesi

---

<sup>33</sup> Come invece espressamente indicato dall'art. 84 del TUIR, secondo cui la perdita va computata in diminuzione "*del reddito dei periodi di imposta successivi*".

<sup>34</sup> In *Corr. trib.*, 2014, p. 1738, con nota di M. BUSICO, *Profili sanzionatori del riconoscimento delle perdite pregresse in sede di accertamento*.

della Corte) sarebbe da rinvenire nell'art. 1, comma 4, D.lgs. n. 471/97, secondo cui *“per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni”*: dunque, *“quel che assume rilievo sono la liquidazione e la liquidabilità dell'imposta, logicamente e cronologicamente prodromiche rispetto alla fase in cui acquistano o possono acquistare rilievo titoli di compensazione o anche lo stesso pagamento dell'imposta”*. La stessa disposizione citata dalla Corte mette in evidenza l'erroneità del ragionamento, perché stabilisce che ciò che rileva, ai fini della sanzione, è il tributo “liquidato” dall'accertamento. Ora, se - come previsto dal legislatore - con la perdita viene diminuito il reddito, e non compensata l'imposta, il suo utilizzo avviene sempre in una fase antecedente a quella di liquidazione del tributo.

In simili circostanze, peraltro, non pare neppure applicabile l'art. 8, comma 1, D.lgs. n. 471/97, che commina la sanzione da euro 258,00 ad euro 2.065,00 quando, fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5, nella dichiarazione non sono indicati in maniera esatta e completa *“dati rilevanti per la determinazione del tributo”*. La violazione, infatti, non può sussistere nel caso in cui non vi sia, ad esito dell'accertamento, alcun tributo dovuto<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Secondo l'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare 25 gennaio 1999, n. 23/E-8560, in banca-dati *Fisconline*) la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, D.lgs. n. 471/97, potrebbe essere applicata in materia di Iva, in caso di mancata indicazione in dichiarazione dell'opzione o della revoca dei regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili di cui all'art. 1, D.p.r. 10 novembre 1997, n. 442.

E' altresì interessante notare che l'infedele dichiarazione si realizza sempre mediante un'unica ed esclusiva violazione, che il legislatore individua nell'indicazione di *“un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta”*. La condotta del contribuente (indicare un reddito inferiore a quello accertato) può invece essere causata da plurime e differenti inosservanze. Abbiamo già infatti ricordato che l'art. 1, comma 1, D.p.r. n. 600/73, impone ai soggetti passivi di esporre in dichiarazione gli elementi necessari alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta *“secondo le norme che disciplinano le imposte stesse”*, ossia secondo le disposizioni del D.p.r. n. 917/86. Può ben accadere, quindi, che la condotta anti giuridica (indicare un reddito inferiore a quello effettivo) sia la conseguenza di plurime inosservanze del TUIR, come invece, all'opposto, di una soltanto. Ad esempio, è possibile che il reddito venga indicato in maniera infedele a causa dell'inosservanza delle disposizioni che regolano la deducibilità di differenti componenti negative di reddito; la medesima violazione (in senso qualitativo e quantitativo) può invece essere causata dall'inosservanza di un'unica norma che regola il concorso alla determinazione del reddito di componenti positive<sup>36</sup>. Nell'esempio riportato in nota si assiste alla medesima violazione; entrambe le ipotizzate dichiarazioni

---

<sup>36</sup> Per esemplificare, l'indicazione di un reddito inferiore a quello accertato per euro 1.000,00 può essere determinata dalla deduzione di euro 600,00 di interessi passivi (in violazione dell'art. 96 del TUIR) e di euro 400,00 di spese di rappresentanza (in violazione dell'art. 108 del TUIR). La medesima violazione (infedele dichiarazione per euro 1.000,00) potrebbe essere invece causata da un'unica inosservanza: ad esempio, omessa tassazione di una plusvalenza per errata applicazione dell'art. 87 del TUIR.

sono “infedeli” per euro 1.000,00, ed in entrambi i casi verrà irrogata una sanzione dal 100% al 200% dell’imposta dovuta in relazione al maggior imponibile di euro 1.000,00. Pare quindi che il legislatore non abbia attribuito rilevanza alcuna *alle cause* della violazione, nel senso che, indipendentemente da quante “*norme che disciplinano le imposte stesse*” dovessero risultare inosservate, la misura della sanzione rimarrebbe sempre e comunque vincolata alla “*maggiore imposta*” dovuta.

E’ altresì interessante notare che, sempre in tema di imposte dirette, il legislatore non ha previsto alcuna sanzione per le violazioni c.d. “prodromiche”<sup>37</sup>, ossia violazioni che riguardano un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione e che, in generale, potrebbero influenzare la successiva determinazione e rappresentazione (in dichiarazione) del reddito imponibile.

Da quanto finora argomentato è possibile concludere che, nonostante la dichiarazione degli “*elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili*” debba avvenire “*secondo le norme che disciplinano le imposte stesse*” (cfr. art. 1, comma 1, D.p.r. n. 600/73), non vi è alcuna norma che sanzioni l’inosservanza delle disposizioni del D.p.r. n. 917/86, *a meno che* da tale inosservanza non derivi un minor versamento d’imposta.

Parimenti, nella determinazione della sanzione per “infedele dichiarazione” non ha alcuna rilevanza quante

---

<sup>37</sup> Diversamente da quanto previsto in materia di Iva (cfr., sul punto, A. GIOVANNINI, *Dichiarazioni annuali e continuazione nelle violazioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 745). In tale ambito, infatti, oltre alle ipotesi di omessa ed infedele dichiarazione (art. 5, commi 1 e 4, D.lgs. n. 471/97), sono sanzionate (sempre in misura proporzionale al tributo) anche le violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni rilevanti (art. 6, D.lgs. n. 471/97).

(una o più di una) disposizioni del D.p.r. n. 917/86 risultino inosservate. Da ciò è possibile concludere che la violazione di infedele dichiarazione è unica; può cioè essere commessa una sola volta nel periodo d'imposta.

### **3.1. segue: la dichiarazione infedele (da cui emerge un credito d'imposta superiore a quello spettante).**

L'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97, prevede che l'infedeltà della dichiarazione si verifica anche quando viene esposto "*un credito superiore a quello spettante*". E' il caso in cui il contribuente, pur avendo regolarmente presentato la dichiarazione, abbia esposto un credito d'imposta superiore a quello reale. In tali casi, la norma in esame prevede espressamente una sanzione dal 100% al 200% della "*differenza del credito*", e cioè della differenza tra il credito esposto e il credito effettivo, risultante dalla rettifica della dichiarazione.

Prima della riforma del 1997, il legislatore non aveva previsto *espressamente* una sanzione in caso di dichiarazione recante un credito superiore a quello spettante. L'art. 46, D.p.r. n. 600/73, prevedeva infatti l'ipotesi: *i)* della c.d. "dichiarazione incompleta"<sup>38</sup>, relativa al caso in cui la maggiore imposta accertata derivava dall'occultamento di alcuno dei redditi posseduti nel periodo d'imposta, e *ii)* della c.d. "dichiarazione

---

<sup>38</sup> Cfr. art. 46, comma 2, D.p.r. n. 600/73: "*se nella dichiarazione presentata non sono compresi tutti i singoli redditi posseduti, si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte l'ammontare delle imposte e delle maggiori imposte dovute in relazione ai redditi non dichiarati*".

infedele”<sup>39</sup>, derivante dalle (residuali) ipotesi di indicazione di un reddito netto inferiore a quello accertato.

Le norme citate, come detto, non facevano alcun riferimento alle ipotesi di “*credito superiore a quello spettante*”, ma solo ai casi di “*imposte o maggiori imposte dovute*”<sup>40</sup>. Tuttavia, anche prima della riforma del 1997, si riteneva sanzionabile l’errata indicazione del credito d’imposta<sup>41</sup>. In effetti, l’art. 46, comma 5, D.p.r. n. 600/73,

---

<sup>39</sup> Cfr. art. 46, comma 4, D.p.r. n. 600/73: “*se nella dichiarazione, al di fuori dell’ipotesi di cui al secondo comma, è indicato ai fini delle singole imposte un reddito netto inferiore a quello accertato si applica la pena pecuniaria da una a due volte l’ammontare della maggiore imposta o delle maggiori imposte dovute, anche se la differenza dipenda dalla indeducibilità di spese, passività e oneri*”.

<sup>40</sup> Nelle disposizioni sanzionatorie relative all’Iva, invece, il legislatore - anche prima del 1997 - aveva previsto l’ipotesi della “*eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante*”. L’art. 43, comma 2, D.p.r. n. 633/72, così come l’attuale art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97, prevedeva espressamente la sanzione per infedele dichiarazione in tutti i casi in cui dalla dichiarazione presentata risultava un’imposta inferiore a quella dovuta, ovvero una “*eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante*”.

<sup>41</sup> Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione infedele e incompletezza o inesattezza della dichiarazione IVA*, in GT - Riv. giur. trib., 1995, p. 1220 ss: “*si ponga mente al sistema delle imposte dirette: nessuno, mi pare, ha mai dubitato che sia infedele la dichiarazione che ... riporta un credito d’imposta inesistente*”. Conforme, S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, cit., p. 151 (v. nota n. 15). Alle medesime conclusioni perveniva anche il Ministero delle Finanze che, con circolare n. 33 del 19 agosto 1986 (in banca-dati *Fisconline*), ha raccomandato agli Uffici periferici di determinare la sanzione di cui all’art. 46, comma 5, D.p.r. n. 600/73, tenendo in considerazione anche l’eventuale credito d’imposta dichiarato e

prevedeva una definizione particolarmente ampia di “maggiore imposta”, dovendosi per tale intendere la differenza tra *“l'imposta liquidata in base all'accertamento e quella liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis ovvero ai sensi dell'art. 36-ter”*. Ecco quindi che se il credito riconosciuto in base all'accertamento era inferiore a quello risultante dalla liquidazione della dichiarazione, era irrogabile la sanzione per infedele dichiarazione.

Il legislatore, quindi, sia prima che dopo la riforma del 1997, ha equiparato *in toto* l'ipotesi in cui ad esito dell'accertamento emerga un'imposta maggiore rispetto a quella versata, a quella in cui, sempre ad esito della rettifica, emerga un credito d'imposta inferiore rispetto a quello esposto in dichiarazione. Vi è quindi identità di conseguenze sanzionatorie tra i due differenti risultati (maggiore imposta dovuta e minor credito spettante) dell'unica condotta antigiuridica (presentazione della dichiarazione infedele): è evidente, quindi, che se la sanzione amministrativa è identica, uguale è il disvalore individuato dal legislatore. L'identità di conseguenze sanzionatorie è giustificabile solo individuando elementi comuni tra le due fattispecie: è cioè necessario comprendere se, tanto il minor versamento quanto il maggior credito, producono uguale danno per l'Erario.

Ora, come argomentato in precedenza, la sanzione per infedele dichiarazione (art. 1, comma 2), che postula la determinazione del reddito in violazione delle disposizioni del TUIR, è commisurata all'entità dell'imposta non versata (100-200%). Lo stesso vale in caso di omessa presentazione della dichiarazione (art. 1, comma 1): la

---

disconosciuto (in tutto o in parte) in seguito all'attività di accertamento.

sanzione (120-240%) può essere irrogata solo ed esclusivamente se, ad esito dell'accertamento, dovessero risultare imposte non versate. Da ciò emerge che l'attenzione del legislatore è orientata alla tutela del gettito: vi è sanzione (proporzionale) solo se la violazione degli obblighi di dichiarazione si traduce nella mancata percezione delle imposte da parte dell'Erario. In sostanza: se non vi è minor gettito, non vi è sanzione (proporzionale).

Partendo da questa considerazione, è necessario comprendere perché l'indicazione di un credito superiore a quello spettante possa essere fonte di danno per l'Erario al pari del minor versamento d'imposta. Se il credito effettivamente spettante è 100, e il contribuente lo indica in dichiarazione per 200, qual è il danno per l'Erario? Il minor versamento d'imposta produce un *danno*: alle scadenze previste, l'Erario non incamera il tributo effettivamente dovuto. Invece il maggior credito non pare *di per sé* produttivo di danno, almeno finché tale (maggior) credito non sarà richiesto a rimborso, o non sarà utilizzato in compensazione. Con l'esposizione di un credito superiore a quello effettivo, vi sarebbe solo il *pericolo* che si verifici un *danno*, che dipenderà dal successivo utilizzo: il credito, infatti, potrebbe non essere mai richiesto a rimborso o non essere mai utilizzato in compensazione<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Queste, in sintesi, sono le considerazioni che, in un primo tempo, avevano indotto la Corte di Cassazione ad escludere l'applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione nel caso in cui il maggior credito non fosse stato poi effettivamente utilizzato dal contribuente (cfr. Cass. civ., sez. I, 3 novembre 1992, n. 11886, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, p. 951, con nota di A. MARCHESELLI).

### **3.1.1. segue: il riporto “a nuovo” del credito esposto in dichiarazione per la successiva compensazione.**

Se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore all'imposta netta dovuta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo successivo (compensazione c.d. “verticale”) o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi<sup>43</sup>. Com'è noto, il credito può essere altresì utilizzato in compensazione “orizzontale”: l'art. 17, comma 1, D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede che tutti i versamenti diretti possono essere effettuati “*con eventuale compensazione dei crediti*”, a condizione che si tratti di crediti risultanti dalle dichiarazioni o dalle denunce periodiche<sup>44</sup>.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, il credito d'imposta (Irpef o Ires) può generarsi esclusivamente per effetto delle ritenute subite o dei versamenti in acconto, se superiori all'imposta risultante dalla dichiarazione<sup>45</sup>. Il

---

<sup>43</sup> Così dispongono gli artt. 22 e 80 del D.p.r. n. 917/86. Analogamente, in ambito Iva, l'art. 30, comma 2, D.p.r. n. 633/72, dispone che “*se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile ... è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili ..., il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso*”. Per l'Iva, tuttavia, il rimborso è possibile solo nei casi tassativamente individuati dai commi 3 e 4 dello stesso art. 30.

<sup>44</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, cit., p. 269.

<sup>45</sup> A. BODRITO, *La riscossione*, in G. MARONGIU - A. MARCHESELLI (a cura di), *Lezioni di diritto tributario*, Torino,

credito risultante dalla dichiarazione, se non richiesto a rimborso, non è mai oggetto di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria. Quando sussistono componenti positive di reddito non dichiarate, o componenti negative portate in deduzione o in detrazione in violazione delle disposizioni del D.p.r. n. 917/86<sup>46</sup>, l'Amministrazione si limita a rettificare la dichiarazione e a determinare l'imposta dovuta in relazione al maggior reddito sottratto a tassazione. La rettifica, infatti, si "arresta" alla quantificazione della differenza tra l'imposta complessivamente dovuta sul reddito accertato e "*l'imposta netta sul reddito complessivo*" indicata in dichiarazione, da cui il contribuente avrà poi, se del caso, scomputato "*l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta, dei versamenti e delle ritenute*", secondo quanto previsto dall'art. 22, D.p.r. n. 917/86<sup>47</sup>. Se quest'ultimi eccedono l'imposta liquidata dal contribuente, dalla dichiarazione emergerà un credito. Il credito di fine periodo, infatti, è dovuto all'eccedenza dei versamenti

---

2013, p. 122. Il credito per le imposte pagate all'estero, infatti, come previsto dall'art. 165, D.p.r. n. 917/86, spetta fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo e sempre comunque nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero. Cfr., sul punto, A. CONTRINO, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, p. 169 e ss.

<sup>46</sup> L'art. 38, comma 1, D.p.r. n. 600/73, dispone infatti che "*l'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione*".

<sup>47</sup> O dall'art. 80, D.p.r. n. 917/86, per i soggetti passivi dell'Ires.

diretti (acconti e ritenute subite) rispetto all'imposta netta determinata in dichiarazione (eventualmente ridotta, in tutto o in parte, dal credito d'imposta previsto dall'art. 165, D.p.r. n. 917/86).

In sostanza, l'eccedenza a credito (riportata "a nuovo" per la successiva, eventuale, compensazione) non è mai oggetto di rettifica tramite l'avviso di accertamento: all'imposta liquidata - al lordo delle ritenute e dei versamenti in acconto - si aggiunge quella accertata dall'Ufficio, che deve essere versata dal contribuente.

Tutte le vicende relative alla sussistenza, o meno, dei versamenti diretti esposti in dichiarazione (che hanno determinato il credito di fine anno), riguardano unicamente la fase della riscossione. Ad esempio, se il credito dipende da versamenti in acconto che si rivelano insussistenti, si renderebbe applicabile la liquidazione "automatizzata" prevista dall'art. 36bis, D.p.r. n. 600/73. Secondo quanto espressamente previsto al comma 2, lett. f), tale procedura può essere utilizzata per *"controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo"*. Analogamente, se il credito dipende da ritenute esposte in dichiarazione che si rivelano insussistenti, l'Amministrazione può procedere al c.d. "controllo formale" previsto dall'art. 36ter, D.p.r. n. 600/73. Secondo quanto espressamente previsto al comma 2, lett. a), tale controllo può essere infatti utilizzato per *"escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta ..., o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi"*. Tanto nell'uno (insussistenza dei versamenti) quanto nell'altro caso (insussistenza delle

ritenute), gli artt. 2 e 3, D.lgs. n. 462/97, prevedono espressamente il recupero di un importo corrispondente all'ammontare dei "*minori crediti*" risultanti dal controllo e/o dalla liquidazione della dichiarazione. In entrambi i casi, poi, trattandosi di "rettifiche" riguardanti la fase della riscossione dell'imposta, saranno applicabili esclusivamente le sanzioni per "omesso versamento", disciplinate dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97.

Il controllo sostanziale dell'esistenza del credito (Irpef o Ires), quindi, comporta il recupero di una maggior imposta, dovuta per effetto di una rettifica del dichiarato<sup>48</sup>. In definitiva, la sanzione dal 100% al 200% commisurata alla "*differenza del credito*", e cioè alla differenza tra credito esposto e credito effettivo, risultante dalla rettifica della dichiarazione (da cui deriva una maggiore imposta che, di fatto, riduce l'ammontare del credito), sarà irrogata solo in caso di richiesta a rimborso del credito emergente dalla dichiarazione, successivamente rettificata (al riguardo si rinvia al successivo paragrafo).

Per l'Iva, invece, si verifica una situazione parzialmente differente. L'eventuale credito esistente al termine del periodo dipende (anche) dall'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assoluta sugli acquisti, secondo le regole dettate dagli artt. 19, 19*bis*, 19*bis*1 e 19*bis*2, D.p.r. n. 633/72. A differenza di quanto previsto per le imposte sul reddito<sup>49</sup>, con l'avviso di accertamento l'Amministrazione può richiedere il versamento di tutto l'importo del credito Iva rivelatosi insussistente a seguito del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta assoluta. L'art. 54, D.p.r. n. 633/72 ("Rettifica delle

---

<sup>48</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 22 (v. nota n. 10).

<sup>49</sup> Cfr. art. 38, comma 1, D.p.r. n. 600/73.

dichiarazioni”), al comma 1 prevede espressamente che *“l’ufficio ... procede alla rettifica della dichiarazione ... quando ritiene che ne risulti ... una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante”*. Così, ad esempio, se il credito esposto in dichiarazione per 200 viene “annullato”, e il contribuente aveva deciso di *“computare l’importo dell’eccedenza in detrazione nell’anno successivo”* (come previsto dall’art. 30, comma 2, D.p.r. n. 633/72), con l’avviso di accertamento l’Amministrazione potrà pretendere il pagamento di tutto il credito (200, nell’esempio) riconosciuto come non spettante, ed irrogare la sanzione dal 100 al 200 per cento della *“eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante”* prevista dall’art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97. Si tratta quindi di una ipotesi di infedele dichiarazione, che impone la “ricostruzione” del credito tramite un versamento d’imposta di importo corrispondente all’ammontare del credito disconosciuto<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Cfr. S. SAMMARTINO, *Commento agli artt. 41-50, ... (ora, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)*, in G. MARONGIU (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo IV - Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, p. 414. L’Autore afferma infatti che nel caso in cui, per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8, D.p.r. n. 322/98, il contribuente abbia ridotto il credito emergente dalla dichiarazione infedele, occorre procedere al versamento di una somma corrispondente alla differenza tra l’importo del credito originariamente indicato in dichiarazione e quello risultante dalla dichiarazione rettificativa). Conformi, L. FERLAZZO NATOLI - P. MONTESANO, *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 347; C. CARPENTIERI, *La nuova sanzione per l’indebita compensazione dei crediti d’imposta*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1719, spec. nota n. 5.

Nelle imposte sul reddito, con l'avviso di accertamento l'Amministrazione richiede il pagamento della differenza tra l'imposta dovuta sul maggior reddito accertato e l'imposta liquidata, al lordo dei versamenti diretti. Nell'Iva, invece, viene richiesto il pagamento della differenza tra credito effettivamente spettante e credito esposto in dichiarazione. Per le imposte dirette la rettifica si risolve sempre con una maggiore imposta da versare, mentre per l'Iva l'ammontare del minor credito viene "richiesto" al contribuente con l'avviso di accertamento. Tanto nell'uno (Irpef o Ires) quanto nell'altro caso (Iva), il riporto del credito di fine periodo non subisce alcuna modifica (nel suo ammontare) per effetto dell'accertamento<sup>51</sup>.

### **3.1.2. segue: la richiesta di rimborso del credito esposto in dichiarazione.**

In alternativa al riporto del credito per la successiva compensazione, il contribuente può chiederne il rimborso in sede di dichiarazione.

Se il contribuente domanda il rimborso, il credito non potrà essere utilizzato in compensazione<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Come statuito da Cfr. CTC, sez. 11, 10 gennaio 1990, n. 26, in banca-dati *Fisconline*, nel caso in cui il contribuente faccia rilevare un credito d'imposta, di cui chiede la computazione nell'anno successivo, questa deve essere recuperata dall'ufficio Iva con l'avviso di rettifica lasciando inalterate le dichiarazioni annuali successive, per quanto concerne il riporto del credito ad esse collegato.

<sup>52</sup> La Corte di Cassazione si è pronunciata sulla sanzione applicabile al contribuente che, dopo aver richiesto a rimborso il credito Iva risultante dalla dichiarazione, lo riporti in detrazione

Se l'Amministrazione rettifica la dichiarazione dopo la richiesta di rimborso, l'ammontare del credito può essere disconosciuto (in tutto o in parte). Dal punto di vista sanzionatorio, non ha alcun rilievo il fatto che la rettifica della dichiarazione (da cui emerge il credito) avvenga prima o dopo l'esecuzione del rimborso da parte dell'Erario. L'art. 43, comma 2, D.p.r. n. 602/73, prevede infatti che se successivamente al rimborso viene notificato un avviso di accertamento, le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate sono iscritte in ruolo speciale<sup>53</sup> unitamente agli interessi eventualmente corrisposti<sup>54</sup>. Da ciò discende che:

a) se la rettifica della dichiarazione avviene prima della materiale erogazione del rimborso, l'Amministrazione dovrà notificare al contribuente un atto di contestazione *ex art. 16, D.lgs. n. 472/97*, non essendovi alcuna imposta da

---

nell'anno successivo. Con la sentenza n. 4559 del 10 maggio 1994 (in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 79, con nota di M.C. FREGNI, *Ancora in tema di sanzioni per errato riporto nella dichiarazione annuale di un credito già richiesto a rimborso*), la Corte ha escluso l'applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 43, comma 2, D.p.r. n. 633/72 (ora art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97) perché, trattandosi un mero errore materiale, non vi sarebbe “*volontà di fornire un «dato infedele»*”.

<sup>53</sup> Circa la natura e la funzione del ruolo “speciale”, cfr. G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, p. 106-108.

<sup>54</sup> Esiste analoga disposizione in materia di imposta sul valore aggiunto. L'art. 38*bis*, comma 6, D.p.r. n. 633/72, dispone infatti che “*se successivamente al rimborso ... viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate ...*”.

recuperare<sup>55</sup>. La sanzione irrogabile è quella prevista dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97 (infedele dichiarazione)<sup>56</sup>, commisurata alla differenza tra il credito chiesto a rimborso e il credito effettivo, risultante dalla rettifica della dichiarazione<sup>57</sup>;

---

<sup>55</sup> Le sanzioni possono essere irrogate senza previa contestazione solo quando sono “*collegate al tributo cui si riferiscono*” (v. art. 17, comma 1, D.lgs. n. 472/97).

<sup>56</sup> Per l'Iva, cfr. art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97, che dispone: “*se dalla dichiarazione presentata risulta ... un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento a duecento per cento della differenza*”.

<sup>57</sup> E' altresì necessario osservare che l'art. 43, comma 2, D.p.r. n. 602/73, prevede espressamente l'ipotesi in cui, ad esito della rettifica della dichiarazione, il credito richiesto a rimborso si riveli insussistente “*anche in dipendenza della imposta o della maggiore imposta accertata*”. Può cioè accadere che della rettifica della dichiarazione emerga non solo l'insussistenza del credito, ma anche un'imposta dovuta dal contribuente. In tale circostanza, la sanzione per infedele dichiarazione sarà commisurata all'importo risultante dalla somma del credito insussistente e della maggiore imposta dovuta. E' quindi condivisibile l'orientamento espresso dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 33 del 19 agosto 1986, cit.: “*esemplificando per maggiore chiarezza, in presenza di una dichiarazione a rimborso per L. 100 sottoposta ad accertamento in rettifica ..., possono configurarsi, a seguito della definitività della rettifica, le tre seguenti ipotesi: 1) la somma a rimborso di L. 100 viene ridotta, ad esempio, a L. 30; 2) la somma a rimborso viene azzerata; 3) oltre che restare azzerata la somma a rimborso, il contribuente deve pagare, mediante ruolo, una ulteriore somma di L. 50. Ciò posto, si ha che nella prima ipotesi la pena pecuniaria deve essere commisurata a L. 70, nella seconda a L. 100 e nella terza a L. 150*”.

b) se la rettifica della dichiarazione delle imposte sul reddito avviene successivamente all'erogazione del rimborso, l'Amministrazione dovrà notificare al contribuente un avviso di accertamento in cui "*deve essere espressamente indicato l'ammontare delle somme rimborsate e dei relativi interessi*"<sup>58</sup>, che saranno iscritte a ruolo speciale. La sanzione, quindi, potrà essere irrogata con lo stesso avviso di accertamento, secondo la procedura di "irrogazione immediata" prevista dall'art. 17, D.lgs. n. 472/97. Analogo il caso dell'Iva, nonostante l'art. 38*bis*, comma 6, D.p.r. n. 633/72, non preveda l'iscrizione a ruolo speciale dell'imposta indebitamente rimborsata. L'Amministrazione procederà alla "irrogazione immediata" della sanzione *ex art.* 17, D.lgs. n. 472/97, con atto contestuale all'avviso di accertamento con cui viene richiesta l'Iva indebitamente rimborsata<sup>59</sup>. In entrambi i casi la sanzione irrogabile è sempre (e solo) quella prevista per l'infedele dichiarazione, commisurata alla differenza tra il credito chiesto a rimborso e il credito effettivo, risultante dalla rettifica della dichiarazione.

Non muta quindi il trattamento sanzionatorio, indipendentemente dall'esecuzione del rimborso. In entrambi i casi, infatti, viene rettificato l'importo del credito, e ciò legittima l'irrogazione della sanzione per infedele dichiarazione. Nessun'altra sanzione può però essere irrogata, poiché *nessuna norma* sanziona il contribuente che materialmente percepisce un rimborso indebito, anche se l'Erario perde (temporaneamente) la disponibilità delle somme. La questione è pacifica anche in giurisprudenza. In un caso di rimborso Iva rivelatosi

---

<sup>58</sup> Cfr. art. 43, comma 2, ultimo periodo, D.p.r. n. 602/73.

<sup>59</sup> Come espressamente previsto dall'art. 38*bis*, comma 6, D.p.r. n. 633/72.

indebito per effetto della rettifica della dichiarazione, l'Amministrazione (considerata l'assenza di una sanzione specifica) aveva irrogato la sanzione per "omesso versamento" prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, sostenendo che l'ottenimento di un rimborso in tutto o in parte non spettante per mancanza dei presupposti di legge equivale, nella sostanza, ad un tardivo pagamento. La Corte di Cassazione<sup>60</sup> ha invece statuito che il principio di stretta legalità che informa il sistema delle sanzioni in materia tributaria preclude all'Ufficio di applicare la sanzione prevista per il caso di omesso versamento, totale o parziale, dell'imposta all'ipotesi in cui il contribuente ottenga un rimborso non dovuto, per l'evidente diversità delle due fattispecie e quindi per la palese impossibilità di individuare una medesima *ratio* sanzionatoria nei due casi.

In definitiva, il contribuente che ha materialmente percepito il rimborso è sanzionato in maniera identica rispetto a chi subisce la rettifica della dichiarazione prima di ottenerlo.

Va altresì osservato che l'art. 5, comma 5, D.lgs. n. 471/97, in materia di Iva, prevede una sanzione dal 100 al

---

<sup>60</sup> Cfr. sentenza 6 luglio 2010, n. 15938, in banca-dati *Fisconline*. Conformi, CTR Palermo, sez. 35, 22 gennaio 2013, n. 11, in banca-dati *Ilsole24ore*; CTR Genova, sez. 11, 10 agosto 2012, n. 73, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, p. 61, con nota di G. INGRAO, *Profili sanzionatori connessi all'irregolare o indebita acquisizione di rimborsi fiscali*. L'Autore, in maniera condivisibile, afferma che "la sanzione amministrativa può irrogarsi, non in relazione all'acquisizione del rimborso in sé, ma in relazione alla esposizione in dichiarazione del credito sconosciuto, che ha dato origine all'attivazione della procedura di rimborso. Nessuna autonoma pretesa sanzionatoria può essere avanzata con riguardo al rimborso d'imposta ottenuta dal contribuente, per mancanza di una specifica previsione di legge".

200% della somma non spettante per “*chi, in difformità alla dichiarazione, chiede un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto*”. Per espressa previsione normativa, questa sanzione non è applicabile in caso di rettifica del credito esposto in dichiarazione; la norma sanziona il contribuente che domanda il rimborso “*in difformità alla dichiarazione*”, ossia quando, ad esempio, dichiara un credito per 100 ma domanda il rimborso per un importo superiore, indipendentemente dalla spettanza del credito stesso. La condotta sanzionata dall’art. art. 5, comma 5, cit., nulla ha a che fare con la sanzione per “*infedele dichiarazione*”, irrogabile quando viene indicato un credito Iva superiore a quello spettante. Il presupposto per l’applicazione della sanzione prevista dal comma 5, quindi, è rappresentato dalla presentazione di una dichiarazione fedele, “*rispetto alla quale la richiesta di rimborso formulata direttamente all’agente della riscossione si riveli difforme*”<sup>61</sup>.

Tale sanzione trovava la sua ragion d’essere nelle particolari procedure di rimborso dell’Iva<sup>62</sup>. Infatti, prima delle modifiche introdotte dall’art. 10, comma 1, lett. a), n. 3.1., D.l. 1° luglio 2009, n. 78<sup>63</sup>, l’art. 38bis, comma 1, D.p.r. n. 633/72, permetteva al contribuente di presentare domanda di rimborso (tramite il cd. “*modello VR*”) *prima* del termine per la presentazione della dichiarazione, ed ad un soggetto diverso (l’Agente per la riscossione) da quello preposto alla liquidazione della dichiarazione ed al

---

<sup>61</sup> Così S. SAMMARTINO, *Commento all’art. 5, D.LGS. 18 dicembre 1997, n. 471*, cit., p. 417.

<sup>62</sup> Non è infatti prevista analoga sanzione per quanto riguarda le imposte sul reddito.

<sup>63</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102.

controllo sostanziale della spettanza del rimborso (l'Amministrazione finanziaria)<sup>64</sup>. E' quindi previsto che la richiesta di un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto, in quanto difforme dalle risultanze della dichiarazione, rende applicabile la sanzione da una a due volte la somma non spettante<sup>65</sup>, indipendentemente dall'intento fraudolento (o meno) del contribuente. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente per aver chiesto un rimborso Iva in misura eccedente il dovuto, per difformità dalla dichiarazione, non è richiesto

---

<sup>64</sup> L'art. 38bis, comma 1, D.p.r. n. 633/72, prevedeva infatti che *“i rimborsi previsti nell'articolo 30 possono essere richiesti, utilizzando apposita dichiarazione redatta su modello approvato con decreto dirigenziale contenente i dati che hanno determinato l'eccedenza di credito, a decorrere dal primo febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento; in tal caso i rimborsi sono eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, che vale come dichiarazione annuale limitatamente ai dati in essa indicati, con le modalità stabilite dal presente articolo.... I rimborsi di cui al presente comma possono essere richiesti con apposita istanza, anche ai competenti concessionari della riscossione”*.

<sup>65</sup> Cfr. Min. Fin., circolare 25 gennaio 1999, n. 23/E-8560 (in banca-dati *Fisconline*). Correttamente l'Amministrazione rileva che il *“presupposto della violazione (di pericolo) non è il conseguimento, ma la semplice richiesta di un rimborso che non trova riscontro nella dichiarazione, per cui la sanzione va irrogata anche se il rimborso stesso non sia stato ottenuto”*. In maniera davvero incomprensibile, date queste premesse, l'Agenzia delle Entrate, con la successiva risoluzione 8 maggio 2001, n. 60/E (in banca-dati *Fisconline*), ha invece affermato che *“la penalità prevista dall'art. 5, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997”* sarebbe *“riservata ai soli casi di rimborso non spettante sotto il profilo sostanziale”*. Quest'ultima interpretazione è evidentemente errata.

l'accertamento di un intento fraudolento, in quanto la disposizione in esame configura l'illecito senza richiedere il dolo specifico<sup>66</sup>.

Successivamente alle modifiche recate dal D.l. n. 78/09, all'articolo 38bis, D.p.r. n. 633/72, la sanzione prevista dall'art. 5, comma 5, D.lgs. n. 471/97, ha perso gran parte della sua utilità, considerato che, dal 1° febbraio 2011, è possibile richiedere il rimborso del credito Iva esclusivamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale.

#### **4. Conclusioni.**

Come osservato nei precedenti paragrafi, le sanzioni per la violazione dell'obbligo di dichiarazione sono poste a tutela dell'interesse alla regolare percezione dei tributi. Vi è infatti sanzione (proporzionale) solo se la violazione si traduce nella mancata percezione delle imposte da parte dell'Erario. In sostanza: se non vi è minor gettito, non vi è sanzione (proporzionale). Ora, dopo aver analizzato nel dettaglio la sanzione irrogabile in ipotesi di "infedele dichiarazione", è necessario rispondere al quesito posto in partenza, e cioè per quale ragione il legislatore ha previsto identica sanzione sia per le ipotesi di "*imposte o maggiori imposte dovute*", sia per i casi di "*credito superiore a quello spettante*"<sup>67</sup>. Il minor versamento d'imposta produce un *danno*: alle scadenze previste, l'Erario non riscuote il tributo effettivamente dovuto. Invece il maggior

---

<sup>66</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 20 febbraio 2009, n. 4171, in *Giust. civ. mass.*, 2009, II, 275.

<sup>67</sup> Art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97, per le imposte sul reddito; art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97 per l'Iva.

credito non pare (ad una prima - e superficiale - analisi) *di per sé* produttivo di danno, almeno finché tale maggior credito non sarà chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione.

Tale prospettiva è stata analizzata dalla giurisprudenza di legittimità. Con riferimento alla sanzione per infedele dichiarazione Iva prevista dall'art. 43, comma 2, D.p.r. n. 633/72<sup>68</sup>, la Cassazione ha affermato, in sintesi, che l'ipotesi della dichiarazione da cui emerge un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, in tanto è stata considerata alla medesima stregua della dichiarazione da cui risulta un'imposta inferiore a quella dovuta, in quanto sia analoga la causa produttiva di danno, o potenzialmente produttiva di danno, per l'Erario<sup>69</sup>. Secondo la Corte, in sostanza, l'indicazione di un credito superiore a quello effettivo, diversamente dal minor versamento d'imposta, non sarebbe (sempre e comunque) causa di danno per l'Erario. Si tratterebbe, al più, di una situazione di pericolo, che sfocerebbe nella violazione di

---

<sup>68</sup> Disposizione che, come detto in precedenza, equiparava espressamente il minor versamento d'imposta con l'indicazione di un credito superiore a quello spettante anche prima della riforma del 1997.

<sup>69</sup> Cass. civ., sez. I, 3 novembre 1992, n. 11886, cit., con nota di A. MARCHESELLI, *Infedeltà della dichiarazione iva: un orientamento restrittivo della giurisprudenza sul concetto di pericolo per l'erario*. L'Autore (p. 956), pur non condividendone le conclusioni, ritiene corrette le premesse argomentative della Corte, volte ad individuare la *ratio puniendi* della sanzione in esame: “*i giudici si pongono, in sostanza, l'interrogativo se possa considerarsi accettabile aver il legislatore equiparato la condotta costituita dall'aver fatto risultare un'imposta inferiore a quella dovuta ... all'aver indicato un'eccedenza a credito superiore a quella spettante*”.

cui all'art. 43, comma 2, cit., *solo nel caso in cui* il maggior credito avesse comportato minori versamenti per gli anni successivi (per effetto della compensazione) o fosse stato chiesto a rimborso<sup>70</sup>. Sono considerazioni che non convincono pienamente, per differenti ragioni.

A) Nulla esclude che il legislatore abbia volontariamente previsto la medesima sanzione sia le ipotesi di *danno*, sia per i casi di *pericolo*. Il confronto tra la disposizione che prevede la sanzione per omessa dichiarazione (art. 1, comma 1, D.p.r. n. 600/73) e quella che sanziona l'infedele dichiarazione (art. 1, comma 2, D.p.r. n. 600/73) aiuta a chiarire il concetto. Se la dichiarazione non viene presentata, non vi può essere indicazione di un "*credito superiore a quello spettante*". Il legislatore non menziona l'ipotesi del "*maggior credito*" all'art. 1, comma 1; la sanzione va infatti determinata solo in relazione all'ammontare delle "*imposte dovute*". Nei casi di omessa dichiarazione, il pericolo derivante dall'indicazione di un credito (in tutto o in parte) non spettante non esiste. Se la dichiarazione è omessa, infatti,

---

<sup>70</sup> Secondo la Corte, "*l'indicazione di un credito superiore a quello spettante non ha determinato conseguenza alcuna, neppure in termini di pericolo, non essendo stati richiesti rimborsi di denaro né avendo l'operazione contabile di riporto determinato l'accertamento di una imposta o maggiore imposta dovuta [ndr, per gli anni successivi] .... Riassuntivamente, può affermarsi che il pericolo cui la stessa amministrazione ricorrente espressamente condiziona la legittimità dell'applicazione della pena pecuniaria ... sussiste se il soggetto che vi è tenuto indica un'imposta inferiore a quella dovuta, ma non sussiste ... sia per la detrazione superiore a quella spettante, se non vi è da determinare un'imposta, sia per l'indicazione di una eccedenza rimborsabile superiore ... a quella spettante, se il rimborso non è richiesto*" (cfr. Cass. civ., sez. I, 3 novembre 1992, n. 11886, cit.).

l'eventuale credito - spettante o no - è inutilizzabile dal contribuente. Com'è noto, tale credito non può essere utilizzato in compensazione "orizzontale"; l'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, prevede che tutti i versamenti diretti possono essere effettuati "*con eventuale compensazione dei crediti*", ma solo se si tratta di crediti risultanti dalle dichiarazioni o dalle denunce periodiche. Non è altresì possibile computare il credito in diminuzione dell'imposta relativa al periodo successivo (c.d. compensazione "verticale") e neppure chiedere il rimborso: gli artt. 22 e 80 del TUIR<sup>71</sup>, infatti, prevedono queste facoltà solo per i crediti esposti "*in sede di dichiarazione dei redditi*". In definitiva, quando la dichiarazione è omessa, rimborso e compensazione sono espressamente esclusi. La Corte di Cassazione si è ripetutamente pronunciata sulla questione. Dopo alcune iniziali decisioni contrarie, la Corte ha sancito (in tema di Iva, ma in relazione a principi pacificamente applicabili anche alle imposte sui redditi) che "*il D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 ..., nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate .... La mancata esposizione della eccedenza di imposta nella dichiarazione annuale esclude il diritto di detrarre l'eccedenza medesima nell'anno successivo, ai sensi del*

---

<sup>71</sup> Analogamente, per l'Iva, l'art. 30, comma 2, D.p.r. n. 633/72 dispone che "*se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile ... è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili ..., il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso*".

*D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, comma 2, oltre a quello di chiedere il rimborso, nelle ipotesi e nei limiti contemplati dai comma successivi dello stesso articolo*<sup>72</sup>. In sostanza, se la dichiarazione è omessa, l'utilizzo del credito - spettante o no - sarà rilevato, recuperato e sanzionato tramite una "semplice" attività di liquidazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73<sup>73</sup>, attività che svelerebbe immediatamente la violazione delle disposizioni che

---

<sup>72</sup> Cfr. Cass., civ., sez. trib., 10 aprile 2013, n. 8716, in banca-dati *Fisconline*. La Corte di Cassazione ha però riconosciuto il diritto alla presentazione dell'istanza di rimborso - c.d. "anomala" - *ex art. 21*, D.lgs. n. 546/92, perché l'omessa indicazione del credito in dichiarazione "*non implica che il contribuente, dopo aver versato somme obiettivamente non dovute, perda il diritto di chiedere la ripetizione dell'indebitato, entro i termini e alle condizioni di legge*". Il ragionamento della Corte è assolutamente lineare: *i)* per espressa previsione normativa, non è possibile utilizzare in compensazione il credito risultante dalla dichiarazione omessa; *ii)* il contribuente che utilizza comunque tale credito non può sottrarsi alla richiesta - da parte dell'Amministrazione finanziaria - di restituzione delle somme indebitamente compensate; *iii)* tuttavia, ove si tratti di un credito effettivamente spettante, il contribuente avrà diritto al rimborso dell'imposta pagata. Conforme, Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 268, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, p. 407, con nota di C. DE IESO, *Incertezze interpretative della Cassazione sui presupposti di legge per la legittima detrazione dell'eccedenza IVA nell'ipotesi di omessa dichiarazione*.

<sup>73</sup> Tale disposizione, così come l'art. 54bis, D.p.r. n. 633/72 per l'Iva, prevede il controllo automatizzato delle dichiarazioni e dei relativi versamenti diretti, nonché, espressamente, la correzione degli "*errori commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte ... risultanti dalle precedenti dichiarazioni*". Ecco quindi che l'utilizzo in compensazione del credito risultante da una dichiarazione omessa verrà immediatamente rilevato *ex artt. 36bis* D.p.r. n. 600/73 o 54bis, D.p.r. n. 633/72.

escludono la praticabilità della compensazione (o della richiesta di rimborso).

B) E' necessario tenere distinto il caso in cui il credito di fine periodo viene riportato per la compensazione dall'ipotesi in cui viene richiesto a rimborso. In quest'ultima circostanza, con l'indicazione in dichiarazione di un credito superiore a quello spettante il legislatore teme il verificarsi di un *danno*, proprio perché: *i)* la richiesta di rimborso presuppone l'esposizione del credito in dichiarazione e *ii)* in seguito alla presentazione della dichiarazione non è affatto scontato che un'attività di controllo "automatizzata"<sup>74</sup> possa essere in grado di svelare l'inesistenza totale o parziale del credito. Ci si riferisce ai casi in cui l'inesistenza (parziale o totale) del credito può essere rilevata solo tramite un avviso di accertamento che rettifica l'imposta dovuta sul reddito effettivo e/o sulle operazioni rilevanti ai fini Iva<sup>75</sup>, o che disconosce il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. *Danno* (maggiore imposta dovuta) e *pericolo* che si verifichi il danno (minor credito spettante, richiesto a rimborso) sono quindi equiparati dal legislatore perché, in entrambi i casi, per far emergere la violazione è necessaria la rettifica della dichiarazione (e quindi l'utilizzo dei più penetranti poteri d'indagine di cui dispone l'Amministrazione finanziaria). Inoltre, come precedentemente osservato, il contribuente che ha materialmente percepito il rimborso è sanzionato in maniera identica rispetto a chi subisce la rettifica della

---

<sup>74</sup> Art. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73, e art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72.

<sup>75</sup> L'inesistenza totale o parziale di versamenti in acconto o di ritenute subite, come detto, è rilevabile *ex artt.* 36*bis* e *ter*, D.p.r. n. 600/73, e art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72.

dichiarazione prima di ottenerlo<sup>76</sup>. Ciò significa che il legislatore non ha attribuito alcun disvalore alla materiale perdita di disponibilità delle somme da parte dell'Erario, e ha individuato la condotta antigiuridica in un momento antecedente all'erogazione del rimborso, ossia al momento della richiesta. Se il credito è inesistente, il *pericolo* per l'Erario si verifica già in questo istante, perché non è affatto scontato che l'Amministrazione proceda alla verifica della sostanziale esistenza e spettanza del credito, essendo all'opposto oramai pacifico che, intervenuta la decadenza dal potere di accertamento, il credito si "cristallizza" a favore del contribuente, e il rimborso diventa dovuto ed incontrovertibile<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> Cass. civ., sez. trib., 6 luglio 2010, n. 15938, cit..

<sup>77</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 8 giugno 2012, n. 9339 (in banca-dati *Fisconline*), che ha statuito che qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale esponendo un credito a rimborso, l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il rimborso nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente, decorso il termine predetto senza che sia stato adottato alcun provvedimento, il diritto al rimborso si cristallizza nell'*an* e nel *quantum* ed il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito, rimanendo preclusa all'Amministrazione ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso. Conforme, Cass. civ., sez. trib., 20 ottobre 2010, n. 21515 (in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 13, con nota di S. ARMELLA, *L'omessa presentazione della garanzia nel regime dell'IVA di gruppo non può essere sanzionata al pari di un'evasione*). L'orientamento può dirsi pacifico, tanto che è stato recepito anche dall'Amministrazione finanziaria (v. circolare 6 maggio 2011, n. 17/E, in banca-dati *Fisconline*, ove l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che, scaduto il termine di decadenza per l'accertamento, non sussiste più alcun "rischio di danno" per l'Erario perché il credito si è definitivamente cristallizzato). In dottrina, cfr. R. LUPI, *Decadenza dai poteri d'accertamento e*

C) Come ripetutamente ricordato, il credito di fine periodo può essere altresì utilizzato in compensazione. E' da notare che sulle somme richieste a rimborso maturano interessi a favore del contribuente<sup>78</sup>; non è così in caso di riporto "a nuovo" per la successiva compensazione, in relazione alla quale è espressamente previsto che il credito non è produttivo di interessi<sup>79</sup>. A ciò si aggiunga che, con riferimento ad entrambe le tipologie di compensazione ("orizzontale" e "verticale"), le rispettive disposizioni normative attribuiscono rilevanza alla mera indicazione del credito in dichiarazione, che è quindi posta come condizione *necessaria* e *sufficiente* per poter legittimamente utilizzare il credito in compensazione. Questo contesto normativo ha spinto la dottrina ad affermare che il legislatore ha stabilito una immediata disponibilità *ex lege* del credito da utilizzare in compensazione, al punto che potrebbe perfino parlarsi di "attribuzione figurativa" di un importo corrispondente al credito di fine periodo<sup>80</sup>. In sostanza, la compensazione

---

*incontestabilità dei crediti d'imposta inseriti in dichiarazione*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 202; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p. 265.

<sup>78</sup> Cfr. art. 4, comma 5, secondo periodo, D.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42: "se è richiesto il rimborso a norma dei commi 3 e 4 competono gli interessi di cui all'art. 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dal secondo semestre successivo, rispettivamente, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi o a quella di presentazione dell'istanza". Per l'analogia disposizione in materia di Iva, cfr. art. 38bis, comma 1, D.p.r. n. 633/72.

<sup>79</sup> Cfr. art. 4, comma 5, primo periodo, D.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42.

<sup>80</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 79. L'Autore ricollega questa conclusione, tra le

viene effettuata tra un credito ed un debito unilateralmente affermati; “è infatti il contribuente che si afferma creditore e debitore, ed a tale unilaterale asserzione il legislatore ha riconosciuto rilevanza, attribuendo l’efficacia di elidere le posizioni di debito e credito univocamente poste, senza che rispetto al credito vi sia, per esempio, un provvedimento di riconoscimento da parte dell’A.f.”<sup>81</sup>. Come diretta conseguenza vi è che l’eventuale inesistenza del credito non impedisce il verificarsi degli effetti estintivi della compensazione<sup>82</sup>; il contribuente dovrà “riversare” un ammontare corrispondente al credito insussistente, ma comunque avrà validamente adempiuto il debito nei confronti dell’ente impositore<sup>83</sup>. Da questo punto di vista, allora, è del tutto irrilevante che il credito (anche se insussistente) venga - o meno - effettivamente utilizzato: la somma è nella piena disponibilità del

---

diverse argomentazioni, al fatto che il legislatore individua come soluzioni equivalenti il rimborso e la compensazione, ma nega che, in quest’ultimo caso, il credito sia produttivo di interessi: “poiché la compensazione o la richiesta di rimborso sono poste sullo stesso piano dal legislatore nella dichiarazione, delle due l’una: o la mancata previsione degli interessi nel caso di compensazione è costituzionalmente illegittima oppure si tratta di un’attribuzione con efficacia immediata”. Conforme, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 252.

<sup>81</sup> S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 77. Da ciò, secondo l’Autore, discende la sostanziale differenza tra i presupposti della compensazione fiscale rispetto a quella disciplinata dal codice civile. Sul punto, cfr. anche M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 450.

<sup>82</sup> A. FEDELE, *L’art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 886.

<sup>83</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 171.

contribuente, che potrà *validamente* utilizzarla per estinguere altri debiti fiscali o previdenziali.

Da ciò occorre trarre le dovute conseguenze sul piano sanzionatorio. Non vi è alcuna differenza tra “*credito superiore a quello spettante*” e “*imposte o maggiori imposte dovute*”, perché quando avviene il riporto per la compensazione la legge riconosce l'immediata e definitiva spendibilità del credito, al punto che le successive compensazioni non possono essere messe in discussione neppure quando ne viene accertata l'inesistenza<sup>84</sup>. L'inesistenza - totale o parziale - del credito riportato a nuovo per la compensazione, quindi, non è fonte di *pericolo* per l'Erario, ma di un *danno* vero e proprio, al pari della mancata percezione del tributo entro i termini. Non è quindi condivisibile l'iniziale orientamento della Corte di Cassazione<sup>85</sup>, che riteneva sanzionabile l'ipotesi di “*credito superiore a quello spettante*” solo quando il credito viene richiesto a rimborso o viene effettivamente utilizzato in compensazione.

Come accennato in precedenza, tale orientamento è stato successivamente modificato, rimanendo comunque non condivisibile. Di recente, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che la sanzione per infedele dichiarazione, con riferimento alle ipotesi di “*credito superiore a quello spettante*”, non richiede che il contribuente abbia evaso l'imposta o ottenuto un rimborso indebito, poiché dalla lettera della legge si ricaverebbe che

---

<sup>84</sup> Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 252. L'Autore afferma infatti che il credito che emerge dalla dichiarazione del contribuente è da considerare già soddisfatto *ope legis* sin dal momento dell'esercizio dell'opzione per la compensazione.

<sup>85</sup> Cass. civ., sez. I, 3 novembre 1992, n. 11886, cit..

la *ratio* della norma è quella di predisporre una “difesa avanzata”, e quindi di punire condotte chiaramente indirizzate all’evasione fiscale, ancorché tale evasione non si realizzi<sup>86</sup>. Ancora, la condotta sarebbe sanzionabile per il solo fatto che, in base ai dati contenuti nella dichiarazione, risulti un’imposta inferiore a quella dovuta, ovvero un’eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, prescindendo la norma da ulteriori valutazioni sia di carattere soggettivo (l’intenzione di frodare il Fisco) che di carattere oggettivo (il verificarsi di un danno per l’Erario)<sup>87</sup>. In primo luogo, si tratta di affermazioni contraddittorie, perché se la norma prescinde da valutazioni di carattere soggettivo, la tesi della “difesa avanzata” non regge, basandosi su di una ricostruzione della *ratio legis* che presuppone “*condotte chiaramente indirizzate all’evasione fiscale*”. Non pare inoltre corretto sostenere che la sanzione troverebbe applicazione indipendentemente dal “*verificarsi di un danno per l’Erario*” perché, sulla base delle precedente ricostruzioni, quando il credito viene riportato per la compensazione la legge riconosce l’immediata e definitiva utilizzabilità di quel credito, al punto che le successive compensazioni non possono essere messe in discussione neppure quando ne viene accertata l’inesistenza. In sostanza, pare più corretto sostenere che l’indicazione di un credito superiore a quello spettante è sempre fonte di *danno* per l’Erario, e per questo motivo l’ipotesi di “*credito superiore a quello spettante*”

---

<sup>86</sup> Cass. civ., sez. trib., 17 ottobre 2005, n. 20070, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>87</sup> Cass. civ., sez. trib., 10 maggio 2006, n. 10768; conforme, Cass. civ., sez. trib., 10 gennaio 2002, n. 214, entrambe in banca-dati *Fisconline*.

trova identica sanzione rispetto ai casi di “*imposte o maggiori imposte dovute*”.



## **Capitolo II**

### **Violazioni relative alla riscossione**

**Sommario: 1. L'obbligo di versamento del tributo auto-liquidato (art. 13, comma 1, primo periodo, D.lgs. n. 471/97). – 1.1. L'obbligo di versamento e i ritardi di lieve entità (art. 13, comma 1, secondo periodo, D.lgs. n. 471/97). – 2. La sanzione del 30% “in ogni [altra] ipotesi di mancato pagamento di un tributo” nel termine previsto (art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97): premessa. – 2.1. I crediti (ora non più) assistiti da garanzia reale o personale: l'obbligo di versamento rateale degli importi dovuti a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, liquidazione e controllo formale della dichiarazione. – 2.2. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale. – 2.3. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di acquiescenza, liquidazione e controllo formale della dichiarazione. – 2.4. L'obbligo di versamento, anche rateale, degli importi dovuti a seguito di adesione al processo verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio. – 3. Le sanzioni per omesso/tardivo versamento nelle altre ipotesi previste dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97. – 4. L'obbligo di versamento degli importi esposti in dichiarazione e la sanzione per la violazione dell'obbligo di esecuzione delle ritenute alla fonte (art. 14, D.lgs. n. 471/97). – 5. Conclusioni.**

## **1. L'obbligo di versamento del tributo auto-liquidato (art. 13, comma 1, primo periodo, D.lgs. n. 471/97).**

Nel capitolo precedente sono state analizzate le sanzioni relative alla dichiarazione, che riguardano le ipotesi in cui il contribuente presenta una dichiarazione infedele o ne omette la presentazione.

L'Amministrazione, in questi casi, deve rideterminare il reddito del contribuente e quantificare l'imposta che doveva essere versata, per porre rimedio alla dichiarazione omessa o per rettificare la dichiarazione infedele. Queste ipotesi attengono alla fase dell'accertamento, non a quella della riscossione del tributo auto-liquidato.

La violazione relativa alla riscossione, individuata dall'art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97 ("Ritardati od omessi versamenti diretti")<sup>1</sup>, invece, presuppone che una

---

<sup>1</sup> La disposizione, nel testo vigente dopo le modifiche apportate dall'art. 11, comma 3-bis, D.l. 2 marzo 2012, n. 16, prevede che *"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 quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad 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 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi*

dichiarazione sia stata presentata<sup>2</sup> e, riguardando la fase della riscossione, prescinde da ogni indagine in merito alla correttezza del dichiarato<sup>3</sup>. Il contribuente si dichiara debitore di un certo importo, che deve essere versato alle scadenze stabilite. Ove ciò non avvenga, la sanzione prevista dall'art. 13, cit., presuppone semplicemente che non sia stato versato quanto auto-liquidato dal contribuente.

Posta in questi termini la differenza tra le due differenti "tipologie" di sanzioni, è agevole argomentare che esse possono anche coesistere, ma non è mai possibile che scaturiscano dal medesimo comportamento del

---

*dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".*

<sup>2</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2002, n. 450, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, p. 949, con nota di C. GRIMALDI, *Vale il «favor rei» anche nell'applicazione delle diverse versioni del cumulo giuridico*. La Corte ha infatti affermato, in relazione alla sanzione di cui all'art. 13, D.lgs. n. 471/97, che *"l'esecuzione dei versamenti ..., che attiene alla fase di riscossione dell'imposta, presuppone necessariamente, non che la determinazione dell'imponibile, anche la (auto)liquidazione ... da parte del soggetto passivo; in altri termini, il versamento ... imposto dalla legge, riguarda l'imposta già determinata e liquidata dal soggetto passivo"*.

<sup>3</sup> Conforme, A. TURCHI, *Due questioni in tema di violazioni amministrative tributarie: definizione parziale delle sanzioni e sanzione per omesso versamento*, in *Giust. trib.*, 2010, p. 4 ss., secondo il quale *"la sanzione del 30% è dunque prevista a carico di chi non esegue i versamenti dell'imposta «risultante dalla dichiarazione»"*. L'Autore ricorda anche che, diversamente, le *"ipotesi che attengono alla fase dell'accertamento"* sono quelle di *"omessa dichiarazione, omessa fatturazione od omessa registrazione di operazioni imponibili"*.

contribuente<sup>4</sup>. In caso di omesso versamento di imposte relative a redditi (in tutto o in parte) non dichiarati non si configura la violazione di omesso versamento indicata dall'art. 13. Il contribuente è tenuto a versare l'imposta dovuta in base alla dichiarazione: l'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, dispone infatti che i contribuenti devono eseguire i versamenti c.d. unitari delle imposte (imposte sui redditi, Irap, IVA ecc.), dei contributi INPS, ecc., *“risultanti dalle dichiarazioni”*.

Il contribuente è insomma tenuto a versare solo l'imposta “dichiarata”; se versasse una maggior somma, il maggior versamento sarebbe indebito.

La sanzione prevista dall'art. 13, irrogabile a chi non versa *“l'imposta risultante dalla dichiarazione”*, punisce esclusivamente chi dichiara e non versa<sup>5</sup>. In tal caso, non si applica la sanzione per violazione dell'obbligo di dichiarazione, ma solo la sanzione per omesso versamento dell'imposta dichiarata. La sanzione è quindi più lieve, perché il contribuente omette il versamento del tributo

---

<sup>4</sup> Può infatti accadere che, in sede di c.d. liquidazione della dichiarazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73, emerga la violazione prevista dall'art. 13 a causa di un omesso o tardivo versamento di imposte dichiarate e che, in sede di accertamento dei dati indicati nella dichiarazione, emerga anche la violazione di infedele dichiarazione.

<sup>5</sup> Conferma questa impostazione anche R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione? Il difficile inserimento di una modifica «di sistema» in «sistemi contigui»*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 565: *“la sanzione del 30% serve contro chi dichiara e non versa .... La sanzione del 30% ha le proprie radici in quegli anni lontanissimi, della dichiarazione cartacea, in cui dichiarando e non versando, le possibilità di farla franca, evitando le sanzioni per infedele dichiarazione, erano buone”*.

avendone comunque dichiarato l'esistenza del presupposto<sup>6</sup>.

Ben altra è la situazione che si determina quando viene rettificata la dichiarazione, per cui si rende dovuta una maggior somma non in base alla dichiarazione, ma in base all'avviso di accertamento. In tal caso, se è presentato ricorso, gli obblighi di versamento sono quelli previsti dall'art. 15, D.p.r. n. 602/73 (a seguito di iscrizione a ruolo e, dopo la sentenza di primo grado, dall'art. 68, D.lgs. n. 546/92) o in base alle regole previste per il c.d. "avviso di accertamento esecutivo"<sup>7</sup>.

Ciò è diretta conseguenza del fatto che all'obbligo di versare l'imposta dichiarata *si aggiunge*, in caso di rettifica della dichiarazione, l'obbligo di versare l'imposta risultante dall'avviso di accertamento<sup>8</sup>. Quando vi sono

---

<sup>6</sup> Sul punto, v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, p. 296, ove l'Autore distingue chiaramente le sanzioni per omesso versamento (art. 13, comma 1), irrogabili solo nei casi di liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione, dalle più gravi sanzioni previste per l'infedele dichiarazione (art. 1 per le imposte sul reddito; art. 5 per l'Iva), irrogabili solo nei casi "emanazione dell'avviso di accertamento in rettifica".

<sup>7</sup> Art. 29, comma 1, D.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con L. 30 luglio 2010, n. 122.

<sup>8</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2008, p. 352, ove l'Autore chiarisce che "in caso di rettifica della dichiarazione mediante uno o più avvisi di accertamento, si pone il problema se la relazione tra avviso (o avvisi) di accertamento e dichiarazione vada ricostruita in termini di annullamento/sostituzione ... ovvero di progressiva costituzione di una pluralità di obbligazioni complementari relative al medesimo presupposto ... nascenti dalla dichiarazione e dall'avviso di accertamento. Dal sistema risulta confermata quest'ultima teoria, in quanto l'iscrizione a ruolo dell'imposta

redditi non dichiarati (e imposte non versate), quindi, non si applica la sanzione del 30% prevista dall'art. 13; diversamente verrebbe assunto, quale parametro dell'omesso versamento, l'imposta "accertata", anziché quella "dichiarata". Il contribuente ha l'obbligo di versare, con il versamento c.d. diretto, gli importi dichiarati, e non anche i maggiori importi che potrebbero essere successivamente determinati con un avviso di accertamento.

Il caso deciso dalla CTP di Torino, con sentenza 10 agosto 2012, n. 67<sup>9</sup>, chiarisce ancor meglio i concetti fin qui analizzati. Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria aveva rettificato la dichiarazione Iva regolarmente presentata dal contribuente, contestando una maggiore imposta conseguente alla disconosciuta non imponibilità di alcune operazioni rilevanti. Oltre al recupero dell'imposta, con l'atto impositivo sono state irrogate le sanzioni per infedele dichiarazione (art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97) e per fatturazione senza indicazione dell'imposta (art. 6, comma 1, D.lgs. n. 471/97). Con separato atto di contestazione, l'Amministrazione ha poi ritenuto applicabile anche la sanzione per "omesso versamento" prevista dal successivo art. 13, cit., perché (sempre nel ragionamento dell'Ufficio) la mancata indicazione della maggiore Iva nelle rispettive liquidazioni periodiche avrebbe comportato omessi versamenti dell'imposta alle scadenze mensili. La tesi proposta dall'Ufficio, correttamente respinta dal Giudice

---

*dichiarata ma non versata segue regole diverse dall'iscrizione dell'imposta accertata".*

<sup>9</sup> In *Corr. trib.*, 2012, p. 3639, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *Infedele dichiarazione e ritardato versamento delle imposte: cumulo o assorbimento delle sanzioni?*.

di primo grado, si basa sulla superficiale lettura del sistema sanzionatorio vigente. Tutte le violazioni inerenti alla dichiarazione si risolvono, necessariamente, in un omesso o insufficiente versamento, ma alla sanzione per omessa o infedele dichiarazione non consegue anche un'ulteriore sanzione, relativa al versamento. In altri termini, il contribuente che dichiara meno del dovuto deve essere sanzionato per infedele dichiarazione e non per omesso versamento; la sanzione per omesso versamento è da applicare solo se il versamento del dichiarato è omesso, o se il *quantum* versato è inferiore al dichiarato. L'omesso versamento in ipotesi di infedele dichiarazione delle imposte sul reddito è infatti sanzionato dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97<sup>10</sup>, a norma del quale *“se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta ..., si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta”*<sup>11</sup>. Che tale disposizione sanzioni, di fatto, anche l'omesso versamento, si ricava agevolmente (anche) dalla lettura del precedente comma 1, con cui il legislatore commina una ben più lieve sanzione, in misura fissa (da euro 258,00 ad euro 1.032,00), allorché

---

<sup>10</sup> Analoga disposizione è prevista per l'Iva dall'art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97, e, per gli obblighi di sostituzione d'imposta, dall'art. 2, comma 2, D.lgs. n. 471/97.

<sup>11</sup> Secondo A. TURCHI, *Due questioni in tema di violazioni ...*, cit., *“all'accertamento di una omessa fatturazione o di una omessa ritenuta d'acconto non può seguire l'irrogazione della sanzione per omesso versamento, che presuppone invece l'esistenza di un'imposta dichiarata: dichiaro 100 e non verso, o verso in ritardo, o soltanto in parte. Mentre, se dichiaro e verso 100, il versamento risulta congruo, salvo verificare l'eventuale infedeltà della dichiarazione”*.

dalla dichiarazione, benché omessa, non risultino imposte dovute<sup>12</sup>.

L'omesso versamento d'imposta conseguente all'infedeltà della dichiarazione, che trova la sua sanzione già nell'art. 1, comma 2, D.lgs. 471/97, non può quindi essere sanzionato anche secondo il successivo art. 13<sup>13</sup>. Questa, d'altronde, è anche la posizione della Corte di Cassazione, che ha più volte statuito che la sanzione del 30% è applicabile "*in ipotesi di mancato versamento di imposta dichiarata dallo stesso contribuente*"<sup>14</sup>, nonché della prevalente giurisprudenza di merito, che esclude che alla sanzione per infedele dichiarazione possa "sommarsi" quella per omesso versamento, considerato che chi commette la violazione di infedele dichiarazione realizza anche l'intento di sottrarsi al versamento del tributo<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Analogamente, in materia di ritenute, l'art. 2, comma 3, D.lgs. 471/97, dispone che "*se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 258 a ad euro 2.065*".

<sup>13</sup> Cfr. S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, Milano, 1979, p. 120, 121 e 182.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 9 settembre 2008, n. 22689; conforme, Cass. civ., sez. trib., 18 aprile 2008, n. 10179, entrambe in banca-dati *Fisconline*.

<sup>15</sup> Cfr. CTR Torino, sez. 38, 30 ottobre 2003, n. 21, già citata da A. TURCHI, *Due questioni in tema di violazioni ...*, cit., secondo la quale "*l'omesso versamento va riferito all'ipotesi di imposte dichiarate da versare ma non versate, e non anche all'ipotesi di imposte non dichiarate e quindi formalmente non da versare. Per queste ultime c'è infatti già la sanzione per l'omessa o infedele dichiarazione, ben più pesante - in quanto tiene conto anche della implicita intenzione di non versare il quantum non dichiarato - di quella per il semplice omesso versamento di imposte già*

In conclusione, quando l'Amministrazione rettifica la dichiarazione (delle imposte dirette, dell'Iva e dei sostituti d'imposta) sono applicabili solo le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione<sup>16</sup>; non è applicabile anche l'art. 13, citato, che punisce soltanto “*chi non esegue ... i versamenti ... dell'imposta risultante dalla dichiarazione*”<sup>17</sup>.

---

*dichiarate*”. In maniera del tutto analoga, più di recente, “*la sanzione per omesso versamento può essere irrogata solo in relazione ad un'imposta dichiarata e non versata*” (CTP Milano, sez. 3, 9 marzo 2010, n. 94, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, p. 623, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *Il «global service» non sconta l'accisa sull'energia elettrica*). Secondo l'Autore “*nel nostro sistema punitivo la sanzione per omessa dichiarazione assorbe anche l'omesso versamento, che non può dunque essere contestata in tali casi in via autonoma o tantomeno aggiuntiva*”. Di identico avviso CTP Ravenna, sez. 1, 28 marzo 2011, n. 57 (in materia di accise), inedita, ove “*sul piano logico l'infedeltà della dichiarazione comporta sempre l'omissione totale o parziale dei versamenti. L'omesso versamento risulta già represso con la più grave sanzione, prevista per omessa o infedele dichiarazione .... Viceversa la sanzione per omesso versamento ... può essere irrogata solo in relazione ad una imposta che sia stata dichiarata, e non versata*”; conforme, CTP Ravenna, sez. 1, 10 febbraio 2009, n. 28, inedita. *Contra*, CTP Frosinone, sez. 5, 28 giugno 2010, n. 180, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>16</sup> Art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97.

<sup>17</sup> Cfr. parere della Commissione Parlamentare dei trenta del 6 novembre 1997 sullo schema del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (in *Finanza & Fisco* 1998, p. 1465), ove è chiarito che la sanzione di cui all'art. 13, comma 1, “*si applicherà dunque a tutte le ipotesi di omesso o insufficiente pagamento dei tributi in questione, siano essi dovuti a titolo di acconto, di saldo, oppure in dipendenza delle liquidazioni periodiche. La stessa sanzione sarà applicata anche sulle maggiori imposte scaturite dalle liquidazioni e dal controllo*”.

### **1.1. L'obbligo di versamento e i ritardi di lieve entità (art. 13, comma 1, secondo periodo, D.lgs. n. 471/97).**

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 23, comma 31, D.l. n. 98/11, il secondo periodo dell'art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97, prevede ora che *“per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”*. Il legislatore ha riformulato la disposizione in esame eliminando ogni riferimento ai versamenti relativi a *“crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale”*. Prima del 2011, infatti, la riduzione della sanzione *“pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”* poteva applicarsi solo ai versamenti riguardanti crediti assistiti delle suddette garanzie<sup>18</sup>.

---

*formale delle dichiarazioni dei redditi nonché dalla correzione degli errori materiali o di calcolo delle dichiarazioni IVA”*.

<sup>18</sup> Dopo le modifiche recate dal D.l. n. 98/11, il comma 1 dell'art. 13 contempla espressamente solo le sanzioni conseguenti alle violazioni dell'obbligo di versamento delle imposte auto-liquidate in dichiarazione dal contribuente (anche a seguito di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36*bis* e 36*ter*, D.p.r. n. 600/73, e ai sensi dell'art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72). Le sanzioni applicabili in caso di omesso o tardivo versamento degli importi rateizzati a seguito di liquidazione o controllo formale della dichiarazione, di acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, sono ora espressamente previste delle relative disposizioni attuative (rispettivamente, art.

Per espressa previsione normativa, la riduzione della sanzione diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 30%<sup>19</sup>. Tale riduzione si aggiunge a quella disposta dall'art. 13, D.lgs. n. 472/97, in caso di c.d. "ravvedimento operoso". Ciò significa che se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni, e il contribuente regolarizza spontaneamente la violazione (versando anche interessi e sanzioni), la riduzione in esame si aggiunge a quella di un decimo prevista dal citato art. 13, D.lgs. n. 472/97.

La modifica normativa ha una portata molto ampia. In *tutte* le ipotesi in cui è possibile irrogare la sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, il versamento (tardivo) effettuato entro quindici giorni dalla scadenza è soggetto ad un più mite trattamento sanzionatorio. Il temperamento sanzionatorio per i ritardi di "lieve entità", ossia per quelli comunque eseguiti entro 15 giorni dalla scadenza, è stato esteso ad ogni ipotesi di omesso versamento entro i termini di legge. In ogni caso in cui potrà essere - legittimamente - irrogata la sanzione del 30%, sarà applicabile anche la riduzione in esame. Significa quindi che la sanzione in misura ridotta si applica alle ipotesi previste dal comma 1 dell'art. 13, ma può (e

---

36bis, D.p.r. n. 600/73 o art. 54bis, D.p.r. n. 633/72 per l'Iva; art. 36ter, D.p.r. n. 600/73; artt. 15 e 8, D.lgs. n. 218/97, e art. 48, D.lgs. n. 546/92), che *rinviano* all'art. 13 statuendo l'applicabilità della sanzione in misura "ordinaria" - 30% - o "doppia" - 60% - rispetto a quella *ivi* prevista. L'argomento verrà approfondito nei successivi paragrafi.

<sup>19</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 5 agosto 2011, n. 41/E, in banca-dati *Fisconline*.

deve) estendersi anche ad ogni altra “*ipotesi di mancato pagamento di un tributo*” (comma 2 dell’art. 13)<sup>20</sup>.

Il legislatore distingue ora - in ogni caso - l’omesso versamento dal “lieve” ritardo nell’adempimento, differenziando le sanzioni in relazione alle due (differenti) circostanze, diversamente produttive di danno per l’Erario<sup>21</sup>. Da questo punto di vista la recente modifica normativa è rispettosa del principio di proporzionalità che dovrebbe caratterizzare ogni sistema sanzionatorio. Lieve ritardo, ritardo e omissione del versamento sono espressivi di differenti disvalori e, innegabilmente, non producono uguale danno per l’Erario. Nonostante queste (forse ovvie) considerazioni, il legislatore non aveva mai differenziato il relativo trattamento sanzionatorio<sup>22</sup>.

La questione era già stata esaminata dalla Corte Costituzionale che, ordinanza 3 luglio 2007, n. 249<sup>23</sup>, aveva dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità dell’art. 13, D.lgs. n. 471/97, nella parte in cui non prevedeva una graduazione delle sanzioni per i

---

<sup>20</sup> A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell’adempimento dell’obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 572, a commento delle modifiche recate dall’art. 23, D.l. n. 98/11.

<sup>21</sup> Cfr., ancora, A. SALVATI, *Principio di proporzionalità ...*, cit., p. 572: “*in ragione del tipo di vulnus, che viene causato all’ordinamento dalla violazione posta in essere, va graduata la risposta sanzionatoria, non potendosi trattare allo stesso modo comportamenti che esprimono un diverso disvalore o una diversa gravità della violazione perpetrata*”.

<sup>22</sup> Ad eccezione della già ricordata ipotesi relativa ai versamenti riguardanti “*crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale*”.

<sup>23</sup> In *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 1108 ss.

(diversi) casi di omesso, parziale o ritardato versamento dell'imposta. Secondo la Corte, la discrezionalità legislativa circa l'individuazione delle condotte punibili, la scelta e la quantificazione delle relative sanzioni, potrebbe essere censurata soltanto ove il suo esercizio ne rappresenti un uso distorto o arbitrario, così da confliggere in modo manifesto con il canone di ragionevolezza. Sotto questo aspetto l'art. 13, che sanzionava ugualmente il ritardo e l'omissione del versamento, non fu giudicato né arbitrario né irragionevole, perché la previsione, per ciascuna delle tre suddette ipotesi di violazione, dell'identica sanzione pecuniaria del 30% dell'importo non versato, è stata giudicata conforme al principio (vigente anche nell'ordinamento civile, in forza dell'art. 1218 c.c.) dell'equiparazione - ai fini della configurabilità dell'inadempimento dell'obbligazione - tra mancata ed inesatta esecuzione della prestazione.

La questione, come indicato, è stata risolta nel 2011 direttamente dal legislatore.

## **2. La sanzione del 30% “in ogni [altra] ipotesi di mancato pagamento di un tributo” nel termine previsto (art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97): premessa.**

L'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, prevede che “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”. Per espressa previsione normativa, dunque, la sanzione del 30% si applica *altresì* in ogni ipotesi di omesso o tardivo versamento *diverse* da quelle espressamente indicate dal comma 1 dell'art. 13. E' quindi necessario individuarne il perimetro di applicazione.

Partendo da queste considerazioni, è giocoforza necessario concludere che non è possibile ampliare la portata del comma 2, nella parte in cui prevede la sanzione del comma 1 “*altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo*”, attribuendogli un significato tale da estendere (e smentire) il significato dello stesso comma 1<sup>24</sup>. In sostanza, in caso di imposta non dichiarata non può essere mai irrogata la sanzione del 30% (ma solo quella per “infedele dichiarazione”), perché i confini della violazione prevista dal comma 1 non possono essere ampliati ad ipotesi non previste. Diversamente il legislatore non avrebbe specificato, al comma 1, che la sanzione per omesso versamento riguarda l’imposta “*risultante dalla dichiarazione*”: se è vi obbligo di presentazione della dichiarazione, la sanzione del 30% si applica solo se il tributo vi è stato indicato. Il comma 2 sarà quindi applicabile solo ad ipotesi diverse e non previste dal comma 1. Con l’avviso di accertamento l’Amministrazione richiede la differenza tra l’imposta dovuta sul reddito rettificato e l’imposta autoliquidata in dichiarazione. In relazione a tale differenza, è applicabile soltanto la sanzione per infedele dichiarazione (dal 100 al 200% dell’imposta non versata). Per questi motivi, la sanzione del 30% prevista dal comma 2 non può essere riferita all’omesso versamento dell’imposta risultante dalla dichiarazione rettificata dall’Ufficio.

---

<sup>24</sup> Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Infedele dichiarazione e ritardato versamento delle imposte: cumulo o assorbimento delle sanzioni?*, cit.. L’Autore afferma infatti che “*se si volesse leggere tale disposizione (il comma 2) nel senso che, in ogni caso di mancato versamento, compreso quello di imposte sui redditi od IVA non incluse in dichiarazione, debba applicarsi la sanzione del 30%, il comma 2 finirebbe per smentire l’1, rendendolo oltretutto inutiliter dato*”.

Esclusa questa possibile interpretazione del comma 2, rimane ora da individuare in quali circostanze sia applicabile la sanzione *ivi* prevista.

## **2.1. I crediti (ora non più) assistiti da garanzia reale o personale: l'obbligo di versamento rateale degli importi dovuti a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, liquidazione e controllo formale della dichiarazione.**

Come anticipato in precedenza, il secondo periodo dell'art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97, prima delle modifiche introdotte dall'art. 23, D.l. 6 luglio 2011, n. 98<sup>25</sup>, prevedeva che *“per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”*.

Tale disposizione prevedeva una particolare ipotesi di riduzione<sup>26</sup> della sanzione del 30%, che il legislatore

---

<sup>25</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111.

<sup>26</sup> Se il ritardo nel pagamento era inferiore a quindici giorni, era prevista la riduzione della sanzione ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Pertanto, ad un versamento eseguito con due giorni di ritardo si applicava la sanzione del 4 % (30 x 2/15). L'entità della riduzione, quindi,

concedeva solo quando il versamento tardivo riguardava “*crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall’amministrazione finanziaria*”. Partendo da questa premessa, pacifica sul piano letterale, è possibile sostenere che la sanzione del 30% era applicabile anche quando il contribuente ometteva (o ritardava) i versamenti riguardanti crediti erariali assistiti dalle predette forme di garanzia. In sostanza, se la sanzione poteva essere “*ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*”, vuol dire che poteva essere irrogata. La disposizione, quindi, identificava *indirettamente* un’ulteriore caso in cui, oltre agli omessi versamenti (in acconto, periodici o a saldo) “*dell’imposta risultante dalla dichiarazione*”, poteva essere irrogata la sanzione del 30%. Per individuare queste ulteriori ipotesi occorre identificare quali erano, prima delle modifiche introdotte dal D.l. n. 98/11, i crediti erariali che potevano essere assistiti da garanzie reali o personali.

Prima delle modifiche normative dell’anno 2011, la presentazione di tali garanzie era necessaria in tre differenti situazioni:

*i)* nei casi di rateazione degli importi dovuti a seguito dell’acquiescenza all’accertamento<sup>27</sup> e della “definizione concordata” della pretesa (accertamento con adesione<sup>28</sup> e conciliazione giudiziale<sup>29</sup>). In tutti questi casi, se l’importo

---

diminuiva con l’aumentare dei giorni di ritardo, fino ad azzerarsi per ritardi pari a quindici giorni ( $30 \times 15/15 = 30$ ; cfr. Min. Fin., circolare 5 luglio 2000, n. 138/E, in banca-dati *Fisconline*).

<sup>27</sup> Art. 15, D.lgs. n. 218/97.

<sup>28</sup> Art. 2 e ss., D.lgs. n. 218/97.

<sup>29</sup> Art. 48, D.lgs. n. 546/92.

delle rate successive alla prima era superiore a 50.000 euro, il pagamento rateale era possibile previa prestazione di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria<sup>30</sup> a favore dell'Amministrazione finanziaria;

*ii)* nei casi di rateazione degli importi dovuti a seguito della liquidazione<sup>31</sup> e del controllo formale<sup>32</sup> della dichiarazione. La rateazione era possibile prima che fosse effettuata l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo<sup>33</sup> ed alle condizioni indicate *sub i)*; in alternativa, l'Amministrazione poteva autorizzare che fosse concessa dal contribuente (o un da terzo datore) ipoteca volontaria di primo grado su beni immobili di esclusiva proprietà del concedente<sup>34</sup>;

*iii)* in altre residuali ipotesi - espressamente previste - di pagamento rateale dei tributi<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> Artt. 8, comma 2, 15, comma 2, D.lgs. n. 218/97, e art. 48, comma 3, D.lgs. n. 546/92, nel testo in vigore prima delle modifiche introdotte dall'art. 23, D.l. 6 luglio 2011, n. 98.

<sup>31</sup> Art. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73; art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72.

<sup>32</sup> Art. 36*ter*, D.p.r. n. 600/73.

<sup>33</sup> Ossia se il pagamento della prima rata avveniva entro 30 giorni dal ricevimento della "comunicazione" prevista dalle norme indicate.

<sup>34</sup> Art. 3*bis*, comma 1, D.lgs. n. 462/97, nel testo in vigore prima delle modifiche introdotte dall'art. 10, comma 13*decies*, D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

<sup>35</sup> Ad esempio, per quanto riguarda l'imposta di successione, l'art. 38, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, prevede che al contribuente può essere concesso di eseguire il pagamento in forma rateale (non oltre il quinto anno successivo a quello dell'apertura della successione) a condizione che sia prestata idonea garanzia mediante ipoteca, cauzione in titoli di Stato, fideiussione o polizza fideiussoria (sul punto, v. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni*

Come anticipato, quindi, dalla formulazione letterale del secondo periodo dell'art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97, è possibile concludere che la sanzione del 30% era applicabile agli omessi/tardivi versamenti di somme dovute nelle ipotesi precedentemente richiamate, ipotesi in cui erano configurabili obblighi di versamento "*riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale*". Tuttavia, per gli importi rateizzati, siccome assistiti da garanzia reale o personale, il legislatore aveva previsto uno "speciale" temperamento per i ritardi di lieve entità, in ragione del quale la sanzione del 30% era ridotta "*ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*", a cui poteva comunque aggiungersi l'ulteriore riduzione prevista in caso di "*ravvedimento operoso*"<sup>36</sup>. La *ratio* della disposizione era chiara; il temperamento sanzionatorio corrispondeva al minor danno agli interessi erariali derivante dall'inadempimento, rispetto alle "comuni" ipotesi di omesso versamento, considerata l'esistenza della garanzia (reale o personale) che garantiva comunque l'integrale riscossione del credito<sup>37</sup>.

---

*e donazioni*, Torino, 1976, p. 366-368). Si osserva che le modifiche normative del 2011 non hanno comportato alcuna conseguenza in relazione all'imposta di successione, considerato che: *i*) in caso di rateazione la garanzia è ancora necessaria; *ii*) l'art. 38, comma 5, D.lgs. n. 346/90, prevede espressamente "*l'applicazione delle sanzioni stabilite per il ritardo nel pagamento*" in ipotesi di omesso/tardivo versamento "*delle rate scadute*".

<sup>36</sup> Disciplinato dall'art. 13, D.lgs. n. 472/97.

<sup>37</sup> Il comma *3bis* dell'art. 8, D.lgs. n. 218/97 e dell'art. 48, D.lgs. n. 546/92, prevedeva comunque che, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versava l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di un apposito invito, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate

Da tutto ciò è possibile trarre un'ulteriore considerazione. Se la sanzione del 30% poteva essere irrogata nella misura ridotta *solo* quando il credito era assistito da garanzia, significava che se la garanzia non era richiesta la riduzione non si applicava, e la sanzione del 30% poteva essere irrogata in misura piena<sup>38</sup>.

La modifica normativa dev'essere comunque analizzata nel suo complesso. L'art. 23, D.l. n. 98/11, ha eliminato l'obbligo di presentazione della garanzia in caso di rateazione delle somme dovute a seguito dell'acquiescenza all'accertamento o della "definizione concordata" della pretesa (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale)<sup>39</sup>. In tali casi, eliminato l'obbligo di presentare la garanzia in caso di rateazione, il legislatore ha però avvertito la necessità di inasprire il trattamento sanzionatorio in caso di inadempimento, per disincentivare il comportamento di chi si sottrae all'obbligo di

---

poteva provvedere all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante.

<sup>38</sup> Con riferimento all'applicabilità della sanzione per omesso/ritardato versamento, alle scadenze previste, degli imposti dovuti a seguito dell'acquiescenza all'accertamento e dell'accertamento con adesione, v. Agenzia Entrate, circolare 28 giugno 2001, n. 65/E; conforme, Direzione Regionale Lombardia, circolare 19 gennaio 2001, n. 3 (entrambe in banca-dati *Fisconline*).

<sup>39</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 5 agosto 2011, n. 41/E, cit. Secondo l'Amministrazione finanziaria, il legislatore ha voluto agevolare il pagamento delle somme dovute da parte di quei contribuenti che, non trovandosi nelle condizioni di poter effettuare il versamento in un'unica soluzione, optano per il pagamento rateale delle somme dovute in base all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale o in seguito all'acquiescenza all'accertamento.

versamento degli importi dovuti (acquiescenza) o definiti in contraddittorio con l'Amministrazione. A tal fine, l'art. 23, comma 17, lettera c), D.l. n. 98/11, ha riformulato l'art. 8, comma 3bis, D.lgs. n. 218/97, che ora statuisce: “*in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate provvede all’iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo*”<sup>40</sup>. Dopo l’eliminazione dell’obbligo di presentazione delle fideiussioni, l’omesso versamento delle rate diverse dalla prima è sanzionato con un importo pari al 60% del tributo non versato. È inoltre prevista la decadenza dal beneficio della rateazione. L’art. 8, comma 3bis, D.lgs. n. 218/97, menziona espressamente solo l’ipotesi di *mancato pagamento*; ciononostante è pacifico, perché espressamente previsto, che il contribuente sia obbligato al tempestivo versamento di tutte le rate successive alla prima e, quindi, nonostante la norma non si pronunci al riguardo, non vi è ragione per escludere l’applicazione della sanzione di cui all’art. 13, in misura ordinaria, anche in caso di *tardivo pagamento*<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Applicabile anche in ipotesi di acquiescenza, per effetto del rinvio previsto dall’art. 15, comma 2, D.lgs. n. 218/97. Identica disposizione è ora prevista dall’art. 48, comma 3bis, D.lgs. n. 546/92 (conciliazione giudiziale), applicabile anche in caso di mediazione *ex art. 17bis*, D.lgs. n. 546/92, per effetto del rinvio previsto al comma 8 di quest’ultima disposizione.

<sup>41</sup> Come correttamente affermato dall’Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 5 agosto 2011, n. 41/E, cit.), “*in conseguenza dell’avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo*

Parimenti, l'obbligo di prestazione della garanzia è stato eliminato, ad opera dell'art. 10, comma 13<sup>decies</sup>, lett. a), D.l. 6 dicembre 2011, n. 201<sup>42</sup>, anche nei casi di rateazione degli importi dovuti a seguito della liquidazione<sup>43</sup> e del controllo formale<sup>44</sup> della dichiarazione<sup>45</sup>. In queste ipotesi, il legislatore non ha però previsto il raddoppio della sanzione in caso di omesso versamento degli importi rateizzati. Il "riformato" art. 3<sup>bis</sup>, comma 4<sup>bis</sup>, D.lgs. n. 462/97, prevede ora che il *tardivo pagamento* - di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva - comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione del 30%<sup>46</sup>. Si ritiene inoltre che anche *l'omesso versamento di*

---

*versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997. L'Ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione".*

<sup>42</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

<sup>43</sup> Art. 36<sup>bis</sup>, D.p.r. n. 600/73; art. 54<sup>bis</sup>, D.p.r. n. 633/72.

<sup>44</sup> Art. 36<sup>ter</sup>, D.p.r. n. 600/73.

<sup>45</sup> L'art. 3<sup>bis</sup>, comma 1, D.lgs. n. 462/97, non contiene più alcun riferimento alle predette garanzie, e non pone quindi alcuna condizione per la rateazione delle somme dovute.

<sup>46</sup> L'art. 3<sup>bis</sup>, comma 4<sup>bis</sup>, D.lgs. n. 462/97, prevede comunque che l'iscrizione a ruolo non viene eseguita se il contribuente si

una rata diversa dalla prima comporti l'applicazione della sanzione del 30%, nonostante il comma 4 della norma in esame ricollegghi espressamente a tale violazione solo la decadenza dal beneficio della rateazione<sup>47</sup>. Diversamente il tardivo versamento sarebbe sanzionato in maniera più severa rispetto all'omesso versamento, considerato che, in quest'ultima ipotesi, la decadenza dal beneficio della rateazione potrebbe comunque essere "superata" con la richiesta di "nuova rateazione" degli importi iscritti a ruolo *ex art. 19, D.p.r. n. 602/73*<sup>48</sup>.

Ne è derivato un quadro normativo particolarmente complesso, che è così riassumibile:

a) in ipotesi di lieve ritardo nel pagamento - ossia entro 15 giorni dalla scadenza del termine - è irrogabile la sanzione del 30% riducibile "*ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*". Tale riduzione, come precisato, è applicabile ad ogni ipotesi di omesso/tardivo versamento del tributo;

b) in caso di *tardivo versamento* delle rate successive alla prima in relazione agli importi dovuti a seguito di

---

avvale del "ravvedimento operoso" entro il termine di pagamento della rata successiva.

<sup>47</sup> Secondo l'art. 3bis, comma 4bis, D.lgs. n. 462/97, "*il mancato pagamento della ... rata ... comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo*".

<sup>48</sup> L'art. 1, comma 1, D.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44), ha infatti abrogato il comma 7 dell'art. 3bis, D.lgs. n. 462/97, che prevedeva che, nei casi di decadenza dal beneficio della rateazione, non era ammessa l'ulteriore dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 19, D.p.r. n. 602/73. Sul punto, v. S. CANNIZZARO, *Allargata la dilazione dei pagamenti e limitata l'iscrizione di ipoteca*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 972 ss.

liquidazione, controllo formale della dichiarazione, acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, oltre i 15 giorni della data prevista ma non oltre il termine previsto per il versamento della rata successiva, è irrogabile la ordinaria sanzione del 30%;

c) la sanzione del 30% rimane comunque applicabile anche alle ipotesi di *omesso versamento* delle rate successive alla prima in relazione agli importi dovuti a seguito di liquidazione e controllo formale della dichiarazione;

d) in ipotesi di omesso versamento delle rate successive alla prima in relazione agli importi dovuti a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, oltre il termine previsto per il versamento della rata successiva, è irrogabile la sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97 "*applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo*", ossia una sanzione pari al 60% del dovuto.

## **2.2. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.**

La sanzione del 60%, per espressa previsione dell'art. 8, comma *3bis*, D.lgs. n. 218/97<sup>49</sup>, è irrogabile solo in caso

---

<sup>49</sup> Identica disposizione è ora prevista dall'art. 48, comma *3bis*, D.lgs. n. 546/92 (conciliazione giudiziale), applicabile anche in caso di mediazione *ex art. 17bis*, D.lgs. n. 546/92, per effetto del rinvio previsto al comma 8 di quest'ultima disposizione. Le successive argomentazioni sono quindi applicabili anche in relazione agli importi "dovuti" a seguito di conciliazione e mediazione.

di omesso versamento delle rate “*diverse dalla prima*”. Nella prospettiva che qui interessa, dunque, occorre domandarsi se l’omesso versamento dell’intero importo “definito” (o della prima rata) rientri nelle altre “*ipotesi di mancato pagamento di un tributo*” previste dall’ampia formulazione del comma 2 dell’art. 13. E’ dunque necessario esaminare se vi sia, in tale circostanza, un obbligo di versamento imposto al contribuente.

Dopo la sottoscrizione dell’atto di adesione, l’art. 8, comma 1, D.lgs. n. 218/97, dispone che “*il versamento delle somme dovute per effetto dell’accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell’atto*”. La formulazione letterale della norma, dunque, pare imporre al contribuente l’obbligo - derivante dalla sottoscrizione dell’atto di adesione - di versare gli importi “concordati”. Per comprendere la portata di tale obbligo è utile ricordare che secondo l’attuale orientamento della Corte di Cassazione, se il contribuente non versa l’intero importo o la prima rata (e, quando era richiesta per legge, non presentava la garanzia fideiussoria) nei termini previsti, l’accertamento con adesione non si perfeziona, e “*permane, nella sua integrità, l’originaria pretesa tributaria*”<sup>50</sup>. Questa conclusione si fonda su di un preciso

---

<sup>50</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 2 ottobre 2013, n. 22510, in banca-dati *Fisconline*. Secondo la Corte, l’esecuzione di tutti gli previsti adempimenti - pagamento integrale o della prima rata con prestazione della garanzia - rappresenta il presupposto fondamentale ed imprescindibile per l’efficacia della procedura, e non una mera modalità esecutiva; quando, pertanto, il contribuente omette anche uno solo dei previsti adempimenti, la procedura dell’accertamento con adesione non può dirsi perfezionata, e permane, nella sua integrità, l’originaria pretesa tributaria. Conformi, Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2013, n. 13750; Cass. civ., sez. trib., 30 maggio 2012, n. 8628, entrambe in banca-dati

dato normativo: l'art. 9, D.lgs. n. 218/97<sup>51</sup>, prevede espressamente che la definizione si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero con il versamento della prima rata. In caso di omesso versamento, dunque, vi sarebbe "reviviscenza" dell'atto impositivo, a ragione della totale irrilevanza dell'atto di adesione quand'anche già sottoscritto dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente<sup>52</sup>.

Secondo questa impostazione, il versamento non è *imposto* al contribuente che, fino al perfezionamento dell'adesione, rimane libero di impugnare l'atto impositivo<sup>53</sup>. Il versamento non sarebbe dunque *di per sé*

---

*Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26681, in *Rass. trib.*, 2010, p. 209, con nota di G. D'ANGELO, *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*.

<sup>51</sup> "La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata prevista dell'art. 8, comma 2".

<sup>52</sup> cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, p. 2. Secondo P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 94-95, il regime del perfezionamento (normativamente collegato al versamento degli importi definiti) configura l'istituto dell'accertamento con adesione "in chiave schiettamente negoziale e, più nello specifico, transattiva".

<sup>53</sup> Come confermato dall'art. 6, comma 3, D.lgs. n. 218/97, secondo il quale l'impugnazione dell'atto comporta la rinuncia all'istanza, e ciò anche successivamente alla sottoscrizione dell'atto di adesione. Osserva infatti A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 334 ss., che l'atto di adesione resta irrilevante ed inefficace se non è integrato dalla prestazioni pecuniaria.

obbligatorio, come invece accade, per esempio, per l'imposta liquidata in dichiarazione: lo sarebbe solo nella misura in cui il contribuente volesse avvalersi degli effetti dell'accertamento con adesione (rideterminazione, in contraddittorio, degli importi dovuti; riduzione delle sanzioni amministrative e penali; inapplicabilità delle sanzioni accessorie; cristallizzazione - entro certi limiti - della pretesa). E' il versamento che "perfeziona" il procedimento: fino a quel momento, dunque, le uniche somme dovute sarebbero quelle richieste con l'originario atto impositivo, che "perde efficacia" solo al perfezionamento dell'adesione<sup>54</sup>. Fino a che l'atto (di adesione) non produce effetti, non esiste l'obbligo di versare le somme *ivi* indicate. L'omesso versamento, nel termine di venti giorni, degli importi derivanti dall'atto di adesione, non potrebbe quindi essere sanzionato *ex art.* 13,

---

<sup>54</sup> Secondo l'art. 6, comma 4, D.lgs. n. 218/97, "*all'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia*". Come osservato da E. MARELLO, *Il «perfezionamento» dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. it.*, 2010, p. 5, se il precedente avviso di accertamento perde efficacia solo con il perfezionamento "*per come chiaramente inteso dalla normativa (quindi con il versamento: art. 9)*, non è possibile individuare una diversa soglia di perfezionamento: la norma è forse discutibile, ma sufficientemente chiara". Con la recentissima sentenza n. 10043 dell'8 maggio 2014 (in banca-dati *Fisconline*), la Corte di Cassazione ha altresì statuito la totale irrilevanza delle "affermazioni" dall'Amministrazione - circa la parziale illegittimità dell'avviso di accertamento - contenute nell'atto di adesione non seguito dal versamento, perché "*nessuna valenza, a ben considerare, poteva attribuirsi alle attività prodromiche ad una adesione mai venuta ad esistenza*".

comma 2, D.lgs. n. 471/97<sup>55</sup>. In dottrina è stato altresì sostenuto che l'applicabilità della sanzione del 30% si scontrerebbe con l'impossibilità di determinare - "*con certezza giuridica sufficiente*" - l'importo cui commisurare la sanzione, non essendo conosciuta (né conoscibile) la scelta del contribuente di pagare in un'unica soluzione ovvero ratealmente<sup>56</sup>. In definitiva, vi sarebbe un espresso obbligo di pagamento solo per le rate successive alla prima, perché tale obbligo sorge come conseguenza del tempestivo versamento della prima rata.

Questa impostazione è stata criticata da parte della dottrina. Alcuni Autori hanno cercato di ridimensionare la funzione attribuita dal legislatore al versamento delle somme "definite", giungendo alla conclusione che in ipotesi di omesso versamento sarebbe comunque obbligatoria la riscossione dei soli importi oggetto di adesione, senza alcuna "cristallizzazione" dell'originario atto impositivo<sup>57</sup>. Una diversa conclusione, come

---

<sup>55</sup> Soluzione prospettata anche dall'Agenzia Entrate, con circolare 28 giugno 2001, n. 65/E, cit. ("*per quanto concerne gli aspetti sanzionatori, si precisa che il versamento delle somme dovute a titolo di perfezionamento dell'adesione a seguito della sottoscrizione del relativo atto, non costituisce per il contribuente obbligo di legge, bensì un onere: non è, pertanto, assoggettabile a sanzione l'eventuale tardività ovvero omissione, totale o parziale, del versamento stesso*").

<sup>56</sup> N. PENNELLA, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 309.

<sup>57</sup> Secondo S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 254, il fatto che la definizione si perfezioni con il versamento degli importi concordati non implicherebbe necessariamente l'irrilevanza dell'atto di adesione sottoscritto, né

autorevolmente affermato, legittimerebbe la riscossione di importi che, con la sottoscrizione dell'atto di adesione, la stessa Amministrazione finanziaria ha espressamente riconosciuto illegittimi<sup>58</sup>. Questa impostazione era stata inizialmente<sup>59</sup> condivisa dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 10086 del 30 aprile 2009<sup>60</sup>, ha statuito che la

---

escluderebbe la possibilità di riscuotere coattivamente le (sole) somme definite. Questa era l'impostazione originariamente accolta dalla Corte di Cassazione, secondo la quale già *“dopo la firma del concordato ... l'accertamento con adesione ... produce le obbligazioni descritte dal successivo art. 8, sostitutive di quelle nascenti dall'atto impositivo”* (cfr. Cass. civ., sez. lav., 6 marzo 2009, n. 5571, in *Giur. it.*, 2010, p. 5, con nota di E. MARELLO, *Il «perfezionamento» dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*).

<sup>58</sup> Cfr., con riferimento alla conciliazione giudiziale, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2003, p. 383 (spec. nota n. 88): *“il contribuente, per la violazione di una regola della riscossione, dovrebbe sottostare ad un avviso di accertamento ... che la stessa amministrazione ha riconosciuto ingiusto. Se la giusta tassazione è quella fissata in conciliazione, il ripristino della maggiore tassazione, riconosciuta illegittima, significherebbe l'applicazione di una imposta a titolo di sanzione”*. Respinge la teoria c.d. “contrattualistica” dell'accertamento con adesione anche E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, p. 256. Per una più approfondita panoramica delle posizioni dottrinali si rinvia a M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., p. 313 e ss.

<sup>59</sup> L'orientamento è poi radicalmente mutato, come ricordato in precedenza.

<sup>60</sup> In *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, p. 883, con nota di D. STEVANATO, *Inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma del «concordato»*. L'Autore, contrario alla tesi della Corte, afferma che l'iscrizione a ruolo degli importi indicati nell'atto di adesione sarebbe possibile soltanto in caso di

sottoscrizione dell'atto di adesione, ancor prima del versamento delle somme concordate, renderebbe "intoccabile" la rideterminazione delle imposte, con conseguente impossibilità per il contribuente di impugnare l'originario atto impositivo. Ciò comporterebbe, sempre secondo la Corte, che una volta sottoscritto l'atto di adesione, mediante la fissazione del *quantum debeatur*, al contribuente non resterebbe che eseguire l'accordo, versando quanto da esso risulta. Se l'atto di adesione produce effetti indipendentemente dal tempestivo versamento degli importi "dovuti", ciò deve allora valere tanto per l'Amministrazione, che non potrà portare ad integrale riscossione l'originario atto impositivo, quanto per il contribuente, che con la sottoscrizione dell'atto di adesione sarà obbligato al versamento<sup>61</sup>, con conseguente applicabilità della sanzione del 30% in ipotesi di omesso/tardivo versamento<sup>62</sup>.

La soluzione della problematica in esame dipende quindi dall'effetto derivante dalla sottoscrizione dell'atto di adesione che, a sua volta, caratterizza in modo

---

mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, e non a seguito del mancato versamento della prima rata o dell'intera somma definita (in caso di versamento in un'unica soluzione).

<sup>61</sup> Cfr. anche R. LUPI - G. PALUMBO, *Quali effetti per l'omesso versamento delle imposte definite in adesione?*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 507, i quali confermano che quanto statuito da Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086, comporta, il relazione agli importi indicati nell'atto di adesione, una "obbligazione di pagare in capo al contribuente".

<sup>62</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 383: se il contribuente non provvede mediante versamento diretto al pagamento di quanto dovuto in base "all'accordo conciliativo", l'Amministrazione iscriverà a ruolo il dovuto, applicando le sanzioni previste per il mancato versamento diretto.

differente l'obbligo di versamento *“delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione”* (previsto dall'art. 8, comma 1, D.lgs. n. 218/97).

### **2.3. segue: l'obbligo di versamento dell'intero importo o della prima rata a seguito di acquiescenza, liquidazione e controllo formale della dichiarazione.**

Come già esposto, anche a seguito di c.d. *“acquiescenza”* all'accertamento è irrogabile la sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, *“applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo”* in caso di omesso versamento delle rate successive alla prima. E' infatti applicabile l'art. 8, comma 3bis, D.lgs. n. 218/97, per effetto del rinvio disposto dall'art. 15, comma 2, D.lgs. n. 218/97.

In ipotesi di acquiescenza, il versamento dell'intero importo o della prima rata non è mai obbligatorio, perché da esso dipende esclusivamente la *possibilità* per il contribuente di definire la pretesa e di usufruire dei noti *“sconti”* sulla misura delle sanzioni. Il dato letterale (art. 15, comma 1, D.lgs. n. 218/97) è inequivoco: *“le sanzioni irrogate ... sono ridotte ... se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione”*. La norma si esprime in termini di facoltà e non di obbligo: per definizione, quindi, il versamento dell'intero importo o della prima rata non può mai essere *omesso* o *tardivo*, nel senso indicato dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97.

Anche in ipotesi di rateazione degli importi dovuti a seguito di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, il legislatore menziona esclusivamente solo le rate *successive alla prima*. L'art. 3*bis*, comma 4*bis*, D.lgs. n. 462/97, prevede infatti che il tardivo pagamento di una rata "*diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva*" comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione del 30%. Come osservato in relazione all'art. 15, comma 1, D.lgs. n. 218/97, il pagamento dell'intero importo o della prima rata non è *obbligatorio*, ed al mancato versamento a seguito del c.d. "avviso bonario" si accompagna esclusivamente l'impossibilità di accedere al beneficio della rateazione e della riduzione delle sanzioni.

#### **2.4. L'obbligo di versamento, anche rateale, degli importi dovuti a seguito di adesione al processo verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio.**

Le ipotesi indicate in precedenza devono essere tenute distinte dalle più recenti forme di "definizione anticipata del rapporto fiscale"<sup>63</sup> introdotte dal legislatore, ossia la "*adesione ai verbali di constatazione*" (art. 5*bis*, D.lgs. n. 218/97) e la c.d. "adesione all'invito al contraddittorio" (art. 5, comma 1*bis*, D.lgs. n. 218/97).

Quanto alla prima, trattasi di facoltà introdotta dall'art. 83, comma 18, D.l. 112/08<sup>64</sup>, che ha aggiunto l'art. 5-*bis* al

---

<sup>63</sup> In questo senso, M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965 e ss.

<sup>64</sup> C.d. "manovra estiva", convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

D.lgs. n. 218/97, decretando la possibilità, per il contribuente, di prestare adesione all'integrale contenuto del processo verbale in materia di imposte sui redditi ed Iva, e di godere di una consistente riduzione delle sanzioni relative alle violazioni constatate. Analoga facoltà è stata poi estesa anche agli "inviti al contraddittorio", ossia agli atti con cui l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente al contraddittorio finalizzato all'avvio dell'accertamento con adesione. Si veda in proposito l'art. 27, comma 1, lett. b), D.l. n. 185/08<sup>65</sup>, che ha inserito i nuovi commi da *1bis* ad *1quinquies* all'art. 5, D.lgs. n. 218/97. Tali "inviti" possono ora contenere l'indicazione delle "*maggiori imposte ..., sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1bis*"<sup>66</sup>, nonché "*i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte*"<sup>67</sup>. Come osservato in dottrina, si tratterebbe di istituti che, accomunati dal medesimo dichiarato obiettivo di deflazionare il contenzioso, promuovono e sollecitano l'adesione del contribuente alla determinazione unilaterale operata dall'Amministrazione finanziaria<sup>68</sup>.

Con riferimento alla "*adesione ai verbali di constatazione*", per quanto qui di interesse, l'art. *5bis*,

---

<sup>65</sup> C.d. "decreto anticrisi", convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2. Tale facoltà è stata successivamente estesa, in sede di conversione, alle altre imposte indirette (v. art. 11, comma *1bis*, D.lgs. n. 218/97).

<sup>66</sup> Art. 5, comma 1, lett. c) D.lgs. n. 218/97.

<sup>67</sup> Art. 5, comma 1, lett. d) D.lgs. n. 218/97.

<sup>68</sup> A. CARINCI - T. TASSANI, *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflativi del contenzioso tributario*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 263. Di identico avviso M. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 655.

comma 2, D.lgs. n. 218/97, statuisce che l'adesione del contribuente deve avvenire entro 30 giorni dalla consegna del p.v.c. mediante "comunicazione" all'Agenzia delle Entrate. Entro i successivi 60 giorni, l'Agenzia, dopo aver accertato la sussistenza dei presupposti indicati al comma 1 dell'art. 5bis<sup>69</sup>, notifica al contribuente l'atto di definizione. Il comma 3 prevede poi che "*le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8*", ossia entro venti giorni dalla notifica dell'atto stesso. Secondo il successivo comma 4, in caso di mancato pagamento delle somme dovute l'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo degli importi definiti. Quest'ultima disposizione, secondo la dottrina prevalente, conferma che la definizione produce i suoi effetti ben prima del versamento degli importi dovuti, e cioè nel momento in cui l'Agenzia notifica al contribuente l'atto di definizione<sup>70</sup>. Il mancato rinvio all'art. 9, D.lgs. n. 218/97, secondo cui "*la definizione si perfeziona con il versamento*", manifesta la

---

<sup>69</sup> L'adesione può infatti avvenire solo con riferimento ai verbali "*che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto ... 29 settembre 1973, n. 600*".

<sup>70</sup> Cfr. R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alle luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/197*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 620. *Contra*, M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2891. Quest'ultimo, nonostante riconosca che una diversa conclusione risulti "*meno solida sul piano letterale*", sostiene che il contribuente potrebbe "*tirarsi indietro mutando strategia*" dopo aver manifestato la volontà di prestazione adesione al p.v.c. e prima di aver effettuato il versamento degli importi dovuti.

volontà del legislatore di rendere possibile la definizione sulla base della semplice volontà espressa dal contribuente nei modi indicati dal comma 2 dell'art. 5bis<sup>71</sup>. Il pagamento non influisce quindi sul perfezionamento dell'adesione, e l'Amministrazione, in caso di omesso versamento, potrà procedere “*all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo*” unicamente delle somme definite<sup>72</sup>.

In sostanza, una volta inviata la “comunicazione”<sup>73</sup> e ricevuto dall'Amministrazione l'atto di definizione, il contribuente diviene *obbligato* al versamento degli importi definiti, con conseguente applicabilità - ove ne ricorrano i presupposti - della sanzione prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97<sup>74</sup>. L'obbligo di versare si configura

---

<sup>71</sup> *Contra* M.T. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 159. Secondo l'Autore, il mancato rinvio all'art. 9, D.lgs. n. 218/97, non sarebbe determinante per escludere che l'adesione si perfezioni solo con il versamento.

<sup>72</sup> Cfr. A. GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 342.

<sup>73</sup> Correttamente ritenuta “irrevocabile” tanto dalla dottrina (cfr. M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale*, cit., p. 965), quanto dall'Amministrazione finanziaria, per la quale l'articolazione del procedimento previsto dall'art. 5-bis escluderebbe che l'adesione prestata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione, salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa (cfr. circolare 17 settembre 2008, n. 55/E, in *Il fisco*, 2008, p. 6529 e ss.).

<sup>74</sup> Così, R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alle luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/197*, cit., p. 620; Agenzia Entrate, circolare 17 settembre 2008, n. 55/E, cit.

dunque in maniera differente tanto dall'ipotesi di "accertamento con adesione" (art. 7, D.lgs. n. 218/97), perché per l'adesione al p.v.c. non pare seriamente dubitabile che l'omesso versamento dell'intero importo definito (o della prima rata) comporti l'irrogazione della sanzione del 30%, tanto dalla "acquiescenza all'atto impositivo" (art. 15, D.lgs. n. 218/97), perché in questa seconda ipotesi il versamento - essendo *sempre* una facoltà e *mai* un obbligo - non può mai essere *omesso* o *tardivo*, nel senso indicato dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97.

Diversa ancora la situazione che si verifica in relazione alla c.d. "adesione all'invito al contraddittorio" (art. 5, comma 1*bis*, D.lgs. n. 218/97), perché il legislatore ha previsto che "*alla comunicazione di adesione ... deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata*". La definizione si perfeziona presentando *contestualmente* la "comunicazione" e la prova del pagamento: non vi è quindi alcuno scollamento tra il momento in cui si manifesta la volontà di prestare acquiescenza (che - come detto - avviene tramite "*comunicazione al competente ufficio*") ed il versamento, con la conseguenza che non può mai configurarsi nessuna violazione in relazione agli obblighi di versamento degli importi definiti.

Quanto finora argomentato riguarda l'obbligo di pagamento dell'intero importo o della prima rata. In entrambe le ipotesi esaminate (adesione al processo verbale e all'invito al contraddittorio), il legislatore non disciplina espressamente le conseguenze sanzionatorie dell'omesso/tardivo versamento delle eventuali rate successive alla prima, ma solo che "*in caso di mancato pagamento delle somme dovute ... il competente ufficio ... provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle*

*predette somme*”<sup>75</sup>. In entrambi i casi, l’obbligo di versare tutte le rate scaturisce dal perfezionamento della definizione: ne consegue che l’ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra la violazione prevista dall’art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97<sup>76</sup>.

### **3. Le sanzioni per omesso/tardivo versamento nelle altre ipotesi previste dall’art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97.**

Proseguendo nell’indagine, è necessario comprendere cosa si debba intendere per “*fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo*”, perché in tale circostanza non sarà comunque mai applicabile la sanzione del 30%. La questione, trascurata (a quanto consta) dalla dottrina<sup>77</sup>, è tornata recentemente alla ribalta per effetto del D.l. 31 maggio 2010, n. 78<sup>78</sup>, recante disposizioni in materia di “*concentrazione della riscossione nell’accertamento*”.

---

<sup>75</sup> Artt. 5, comma 1*quater*, e 5*bis*, comma 4, D.lgs. n. 218/97.

<sup>76</sup> Conforme, Agenzia delle Entrate, circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>77</sup> Nei rari contributi dottrinali antecedenti al 2010, infatti, l’esclusione dall’applicazione della sanzione per i “*casi di tributi iscritti a ruolo*” è stata riferita esclusivamente alle ipotesi in cui il ruolo costituiva la “naturale” forma di riscossione di un tributo e non anche, come invece la dottrina successiva al 2010 ha confermato, alle ipotesi di omesso versamento degli importi iscritti a ruolo a seguito di mancata impugnazione dell’atto impositivo o di riscossione frazionata in corso di giudizio. V. in seguito per i riferimenti dottrinali.

<sup>78</sup> Convertito con L. 30 luglio 2010, n. 122.

Secondo l'art. 29, comma 1, D.l. n. 78/10, gli importi (imposte, sanzioni ed interessi) richiesti dall'Agenzia delle Entrate mediante una tipologia definita di provvedimenti amministrativi (avvisi di accertamento e connessi atti di irrogazione delle sanzioni) emessi ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva, sono riscossi senza che sia più necessaria l'iscrizione a ruolo e la successiva notifica della cartella di pagamento<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> Nonostante non sia questa la sede per approfondire in maniera specifica l'ampia tematica della "*concentrazione della riscossione nell'accertamento*", si osserva che l'art. 29, comma 1, D.l. n. 78/10, aveva originariamente previsto l'immediata esecutività dei soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Erano rimaste dunque inalterate le ordinarie procedure di riscossione in relazione agli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane. Come osservato in dottrina (cfr. E. MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, p. 4), l'espressione utilizzata dal legislatore (atto "*emesso dall'Agenzia delle entrate*") non consentiva interpretazioni estensive: ciò aveva creato una evidente disparità di trattamento per quanto concerne l'Iva, perché gli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane per il recupero dalla c.d. "Iva sulle importazioni" non potevano contenere l'intimazione ad adempiere. Solo con il successivo art. 9, comma 3*bis*, D.l. n. 16/12 (convertito con L. n. 44/12) il legislatore ha stabilito che gli atti di rettifica emessi dall'Agenzia delle Dogane in materia di risorse proprie tradizionali e della relativa Iva all'importazione diventano esecutivi nel termine di dieci giorni dalla notifica al contribuente (per l'entrata in vigore della disposizione, v. Agenzia delle Dogane, circolare 1° febbraio 2013, prot. 12035 R.U., in banca-dati *Fisconline*). Anche per questi ultimi tributi, come già in materia di imposte dirette e Iva, il legislatore "*ha definitivamente superato la tradizionale scissione tra attività di accertamento e riscossione, teoricamente distinte e autonome e affidate anche a soggetti diversi: il potere impositivo si estrinseca in atti immediatamente dotati di efficacia esecutiva, senza ulteriori passaggi o adempimenti procedurali*" (così, S.

Prima dell'introduzione dell'avviso di accertamento c.d. "esecutivo"<sup>80</sup>, quando veniva rettificata la dichiarazione delle imposte dirette, e si rendeva dovuta una maggior somma (rispetto a quella auto-liquidata) in base all'avviso di accertamento, gli obblighi di versamento erano esclusivamente quelli previsti dagli art. 14 e 15, D.p.r. n. 602/73<sup>81</sup> e, dopo la sentenza di primo grado, dall'art. 68, D.lgs. n. 546/92<sup>82</sup>. In tutte queste ipotesi, la riscossione avveniva, per espressa previsione legislativa, solo a seguito dell'iscrizione a ruolo. Per le imposte dirette, in sostanza, nessuna disposizione impone(va) l'obbligo di effettuare - entro un certo termine - il versamento dagli importi accertati<sup>83</sup>. Gli importi dovuti dovevano essere versati solo dopo la notifica della cartella di pagamento che, per espressa previsione dell'art. 25,

---

ARMELLA - V. BALDI, *La difficile tutela dall'esecuzione degli atti di rettifica emessi dall'Agenzia delle Dogane*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 801).

<sup>80</sup> Art. 29, comma 1, D.l. n. 78/10, convertito con L. 30 luglio 2010, n. 122.

<sup>81</sup> Obbligo di versamento dell'intero importo - imposte, sanzioni ed interessi - in caso di accertamento definitivo (art. 14, D.p.r. n. 600/73), ovvero di un importo corrispondente ad un terzo delle imposte e degli interessi in caso di impugnazione dell'atto impositivo (art. 15, D.p.r. n. 600/73).

<sup>82</sup> Relativo alla c.d. "riscossione frazionata in pendenza di giudizio".

<sup>83</sup> E' infatti necessario distinguere tra "obbligo" di pagare gli importi accertati in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento (che, come detto, non era imposto da alcuna disposizione) e "possibilità" di pagare (facoltà riconosciuta al contribuente dall'art. 15, D.lgs. n. 218/97, con conseguente riduzione delle sanzioni alle condizioni *ivi* previste).

comma 2, D.p.r. n. 602/73, contiene *“l’intimazione ad adempiere l’obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione”*. Come ripetutamente affermato in dottrina<sup>84</sup>, l’effetto riconducibile alla notifica della cartella di pagamento è la costituzione - nei confronti del contribuente notificato - dell’obbligo di pagare le somme iscritte a ruolo. L’omesso versamento degli importi richiesti mediante iscrizione a ruolo (entro il termine indicato dall’art. 25, comma 2, D.p.r. n. 602/73) non poteva però legittimare l’irrogazione della sanzione del 30%, perché il comma 2 dell’art. 13, D.lgs. n. 471/97, prevede l’irrogazione di tale sanzione *“fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo”*<sup>85</sup>.

Per quanto riguarda, invece, la rettifica della dichiarazione Iva, l’art. 60, comma 1, D.p.r. n. 633/72, prevede espressamente che *“l’imposta o la maggiore imposta accertata ... deve essere pagata dal contribuente entro sessanta giorni dalla notificazione dell’avviso di accertamento o di rettifica”*. La norma impone l’obbligo di versare le somme accertate entro un termine perentorio, che decorre dalla notifica dell’atto impositivo. L’obbligo non sorge dunque come effetto della notifica della cartella di pagamento, perché *in questa fase* non vi è ancora iscrizione a ruolo. Non potrebbe quindi applicarsi l’esclusione per i *“casi di tributi iscritti a ruolo”* e, in

---

<sup>84</sup> Per tutti, A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell’attuazione del tributo*, Pisa, 2008, p. 113.

<sup>85</sup> Conformi, G. INGRAO, *Dopo la concentrazione della riscossione nell’accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione? Il difficile inserimento sistematico di una evoluzione strutturale*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 365; G. INGRAO - R. LUPI, *Polemiche sull’accertamento esecutivo e sfogo di malumori precedenti*, in *Dial. trib.*, 2011, p. 320.

assenza di versamento, era irrogabile la sanzione del 30% prevista dall'art. 13, comma 2. Come anticipato, è interessante notare che non esiste una simile disposizione in materia di imposte sui redditi, e comunque, anche per l'Iva, se il contribuente non versava spontaneamente gli importi richiesti era applicabile l'ordinaria procedura di riscossione mediante ruolo<sup>86</sup>. La sanzione del 30%, quindi, si applicava solo in caso di omesso versamento dell'Iva (e non delle imposte sui redditi) risultante dall'avviso di accertamento divenuto definitivo per mancanza di impugnazione<sup>87</sup>. Per l'Iva, dunque, contrariamente a quanto previsto per le imposte sui redditi, esisteva un obbligo di versamento dell'imposta accertata entro un termine espressamente previsto (che decorreva dalla notifica dell'atto impositivo) e, solo se il versamento non veniva effettuato spontaneamente, le somme potevano essere recuperate mediante iscrizione a ruolo<sup>88</sup>. In caso di impugnazione, invece, la parte di imposta dovuta in pendenza del giudizio di primo grado era riscossa tramite ruolo *ex art. 15, comma 1, D.p.r. n. 602/73*, così come la

---

<sup>86</sup> Come previsto espressamente dall'art. 23, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

<sup>87</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 448, che precisa che il pagamento dell'Iva accertata (imposto dall'art. 60, comma 1, D.p.r. n. 633/72) doveva essere effettuato entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento solo se l'atto impositivo non veniva impugnato; M. G. ORTOLEVA, *Commento all'art. 60, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in G. MARONGIU (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV - Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, p. 543, che riferisce l'obbligo di pagamento dell'Iva accertata ai soli casi di rinuncia alla proposizione del ricorso.

<sup>88</sup> Sul punto, cfr. R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta*, Trieste, 2000, p. 239.

successiva frazione *ex art. 68, D.lgs. n. 546/92*. In questi casi, quindi, valeva l'esclusione della sanzione del 30% per i “*casi di tributi iscritti a ruolo*”<sup>89</sup>.

Successivamente all'introduzione dell'avviso di accertamento c.d. “*esecutivo*”, la riscossione degli importi dovuti a seguito della rettifica della dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'Iva è radicalmente mutata. L'avviso di accertamento contiene ora l'intimazione ad adempiere, entro il termine per la proposizione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi in esso indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15, D.p.r. n. 602/73<sup>90</sup>. Ora, dopo la notifica dell'atto impositivo, l'Ufficio non effettua l'iscrizione a ruolo e, quindi, la riscossione non avviene più in seguito alla notifica della cartella di pagamento. In questo modo, quindi, l'omesso o tardivo pagamento delle somme per le quali non è più necessaria l'iscrizione a ruolo potrebbe essere sanzionato ai sensi dell'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, perché

---

<sup>89</sup> Anche l'omesso o il ritardato pagamento dell'Iva in pendenza di giudizio era sanzionato, fino al 9 giugno 2001, *ex art. 13, D.lgs. n. 471/97*. A decorrere da tale data i commi dal secondo al quinto dell'art. 60, D.p.r. n. 633/72, che rendevano possibile tale ipotesi di riscossione, sono stati abrogati dall'art. 2, D.lgs. n. 193/01. Quest'ultima disposizione, limitandosi a regolare in modo diverso le sole condizioni per la riscossione dell'imposta (richiedendo, in particolare, l'iscrizione a ruolo come nuovo presupposto), non ha modificato la disciplina sanzionatoria né tantomeno ha previsto un'ipotesi di *abolitio criminis*, e non incide, quindi, sui comportamenti commessi in precedenza (cfr. Cass. civ., sez. trib., 29 aprile 2011, n. 9540, in banca-dati *De Iure*).

<sup>90</sup> L'obbligo di pagamento è comunque sempre “*modulato*”, nella sua entità, a seconda della proposizione, o meno, del ricorso.

l'esclusione *ivi* prevista è relativa ai soli casi di “*tributi iscritti a ruolo*”<sup>91</sup>.

In dottrina una simile conclusione è stata fin da subito respinta. Secondo una certa ricostruzione, infatti, la sanzione del 30% non poteva trovare applicazione per effetto dall'art. 29, comma 1, lett. g), D.l. n. 78/10, a mente del quale “*i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma*”. In sostanza, era stato prospettato che operando la “sostituzione terminologica” prevista dalla norma citata, l'esclusione prevista dall'art. 13, comma 2, per i “*casi di tributi iscritti a ruolo*”, doveva essere modificata, e riconosciuta invece per in “*casi di somme affidate agli agenti della riscossione*”, con conseguente inapplicabilità della sanzione del 30% in caso di omesso versamento degli importi intimati<sup>92</sup>. Per altro verso, invece, la sanzione del 30% non potrebbe comunque essere irrogata perché

---

<sup>91</sup> Cfr. A. LOVISOLO, *Gli accertamenti “impo-esattivi”, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 99. L'Autore conferma che in relazione alle somme dovute in base agli accertamenti esecutivi, per i quali non è configurabile una formale iscrizione a ruolo, non sarebbe applicabile l'esclusione prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97.

<sup>92</sup> Cfr. F. TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2672. L'Autore riconosce l'esistenza di un “*dubbio interpretativo di non poco momento*”, risolvibile però in via interpretativa. Si v. anche R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione ...*, cit., p. 526, che, in prospettiva *de jure condendo*, suggeriva una modifica all'art. 13, comma 2; per rendere coerente la norma con la *ratio* della sanzione, dopo le parole “*iscritti a ruolo*” andrebbero aggiunte le parole “*o comunque richiesti dagli enti impositori*”.

verrebbe a crearsi una “*sproporzione tra illecito e sanzione*”<sup>93</sup> (irrispettosa della *ratio* della sanzione del 30%)<sup>94</sup>, resa evidente anche dal fatto che il legislatore “*ha previsto l’esecuzione forzata per recuperare le somme richieste*”<sup>95</sup>.

Sia consentita qualche considerazione su ognuna delle argomentazioni riportate. Circa la prospettata (e certamente doverosa) “sostituzione terminologica”, si osserva che essa - per espressa previsione normativa - avrebbe rilievo esclusivamente “*ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma*”<sup>96</sup>. Si potrebbe quindi sostenere che la “sostituzione terminologica”, operando solo ai fini della “*procedura di riscossione*”, non potrebbe produrre alcun effetto sul piano sanzionatorio, rimanendo quindi applicabile la sanzione

---

<sup>93</sup> G. INGRAO - R. LUPI, *Polemiche sull’accertamento esecutivo e sfogo di malumori precedenti*, cit., p. 320.

<sup>94</sup> G. INGRAO - R. LUPI, *Ulteriori ritocchi sull’accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?*, in *Dial. trib.*, 2011, p. 441 (spec. nota n. 5). Secondo R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione ...*, cit., p. 526, applicare l’art. 13, comma 2, agli omessi versamenti degli importi accertati violerebbe la *ratio* della norma, perché “*una volta che il contribuente è stato individuato dall’Ufficio la sanzione del 30% non ha più senso*”.

<sup>95</sup> F. TUNDO, *Accertamento esecutivo sospeso fino all’emanazione del provvedimento del giudice*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1853.

<sup>96</sup> Questo, infatti, l’*incipit* della disposizione richiamata. Per alcune riflessioni sull’operatività dell’indicata “sostituzione terminologica”, v. L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, Padova, 2011, p. 165 e ss; S.M. MESSINA, *I rilessi degli accertamenti esecutivi sulle misure cautelari*, *ivi*, p. 570 e ss.

del 30%<sup>97</sup>. A sostegno di quest'ultima tesi vi sarebbe poi un ulteriore argomento letterale, indicato dall'Amministrazione finanziaria<sup>98</sup>: anche volendo leggere l'*incipit* dell'art. 13, comma 2, come “*fuori dai casi di somme affidate agli agenti della riscossione*”, non si escluderebbe comunque l'applicazione della sanzione del 30%, perché la violazione (omesso versamento) sarebbe commessa prima dell'affidamento delle somme all'Agente della riscossione (che avviene non prima del trentunesimo giorno *successivo* alla scadenza del termine ultimo di pagamento<sup>99</sup>). Non pare possa nemmeno configurarsi alcuna “*sproporzione tra illecito e sanzione*”. L'art. 29, comma 1, lett. a), D.l. n. 78/10, impone un obbligo, che è quello di pagare una somma di denaro entro una data individuata. Non pare irrazionale che il legislatore ponga una sanzione a tutela di tale obbligo, da irrogarsi nei confronti di chi vi si sottrae. Diverso sarebbe invece se la sanzione del 30% non dovesse essere “condizionata” all'esito dell'eventuale giudizio di impugnazione dell'atto “impo-esattivo”. Se si dovesse considerare esistente la

---

<sup>97</sup> Come correttamente affermato da M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2230, sarebbe comunque contrario al principio generale di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie - enunciato dall'art. 2, L. n. 212/00 - rimettere all'interprete un simile coordinamento normativo, soprattutto quando lo stesso rileva ai fini dell'applicazione di una sanzione amministrativa.

<sup>98</sup> V. risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nel corso della videoconferenza del 14 gennaio 2011 (in *Italia Oggi*, 15 gennaio 2011, p. 30-31), riportata anche nella circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili n. 22/IR del 7 marzo 2011 (<http://www.irdcec.it/node/482>).

<sup>99</sup> Art. 29, comma 1, lett. b), D.l. n. 78/10.

violazione di omesso versamento anche in ipotesi di annullamento (giudiziale) dell'atto impositivo, allora ben potrebbe ravvisarsi una sproporzione tra illecito e sanzione. In tali ipotesi, infatti, il contribuente verrebbe sanzionato per essersi sottratto all'obbligo di pagare una somma non dovuta e, quindi, per non aver dato seguito ad un comando (l'intimazione ad adempiere) scaturente da un provvedimento illegittimo<sup>100</sup>. Così non è, nel senso che in tale ipotesi non vi è alcuna violazione dell'obbligo di versamento, almeno secondo l'orientamento - condivisibile - della Corte di Cassazione<sup>101</sup>. Infine, non pare sussistente alcuna relazione tra l'eventuale reazione sanzionatoria al comportamento antiggiuridico (il sottrarsi all'obbligo di pagamento degli importi accertati) e la (normativamente prevista) procedura di riscossione coattiva. Non avrebbe infatti alcun senso prevedere una sanzione amministrativa senza poi assicurarne l'effettiva possibilità di riscossione.

Le precedenti considerazioni, e i relativi dibattiti dottrinali, sono stati resi completamente superflui da un successivo intervento normativo. Il legislatore, infatti, ha integrato<sup>102</sup> l'art. 29, comma 1, lett. a), D.l. n. 78/10, il cui

---

<sup>100</sup> Non sembra quindi condivisibile quanto osservato dalla Fondazione Studi Tributarî nella relazione "*Concentrazione della riscossione nell'accertamento: vessazione o razionalizzazione sistematica*" (in *Dial. trib.*, 2010, p. 365), ove è stato affermato che nel caso in cui il contribuente non adempia all'obbligo di pagamento entro i termini di proposizione del ricorso, ma poi risulti definitivamente vittorioso in contenzioso, la sanzione prevista dall'art. 13, comma 2, sarebbe comunque dovuta (il mancato versamento sarebbe cioè una violazione autonoma rispetto all'evasione di imposta, pur insussistente).

<sup>101</sup> V. successiva nota n. 108.

<sup>102</sup> Cfr. art. 7, comma 2, lett. n), D.l. n. 70/11, convertito con L. 12 luglio 2011, n. 106.

ultimo periodo prevede ora che *“la sanzione amministrativa prevista dall’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati”*. In sostanza, nonostante non vi sia più iscrizione a ruolo, non è comunque applicabile l’art. 13, D.lgs. n. 471/97, e l’omesso versamento degli importi intimati con l’atto impositivo non comporta l’irrogazione della sanzione del 30%<sup>103</sup>. Si osserva altresì che l’art. 29, comma 1, lett. a), cit., prevede espressamente che l’intimazione ad adempiere dov’essere contenuta non solo negli avvisi di accertamento, ma anche *“nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti ... ai sensi dell’articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell’articolo 48, comma 3-bis, e dell’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell’articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*. Il legislatore ha quindi eliminato

---

<sup>103</sup> L’intervento legislativo è stato positivamente accolto dagli quegli Autori che, evidentemente, ritenevano che l’abbandono del ruolo per la riscossione degli importi accertati rendesse applicabile la sanzione del 30% (secondo G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d’imposizione e l’esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 597, il legislatore è intervenuto perché avrebbe ritenuto ingiusto e vessatorio l’accumulo di sanzioni, già irrogate per la ritenuta infedeltà della dichiarazione). Si tratterebbe invece di un intervento normativo *“superfluo”* per gli Autori che ritenevano comunque non irrogabile la sanzione del 30% (v. G. INGRAO - R. LUPI, *Ulteriori ritocchi sull’accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?*, cit., p. 441, nota n. 5).

l'iscrizione a ruolo - e tutti gli adempimenti conseguenti - anche in caso di rideterminazione degli importi originariamente accertati a seguito di accertamento con adesione (art. 8, comma 3bis, D.lgs. n. 218/97) e conciliazione giudiziale (art. 48, comma 3bis, D.lgs. n. 546/92), nonché in ipotesi di riscossione frazionata delle imposte (art. 68, D.lgs. n. 546/92) e delle sanzioni amministrative (art. 19, D.lgs. n. 472/97) in pendenza di giudizio. In tutti questi casi, dunque, la riscossione avverrà mediante notifica di apposito "atto" contenente l'intimazione ad adempiere "*entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata*". Non potrà comunque essere irrogata la sanzione del 30% in ipotesi di omesso o tardivo versamento, perché l'esclusione da tale sanzione, prevista dal D.l. n. 70/11, è relativa ad ogni "atto" (di accertamento o di rideterminazione dell'accertato) previsto dall'art. 29, comma 1, lett. a), cit.<sup>104</sup>.

Si osserva inoltre che, per quanto riguarda l'Iva, il D.l. n. 78/10 ha reso *inutiliter dato* il termine di versamento previsto dall'art. 60, comma 1, D.p.r. n. 633/72. Oggi, infatti, l'obbligo di versamento dell'Iva accertata è imposto dall'art. 29, comma 1, lett. a), D.l. n. 78/10, che esclude però l'irrogazione della sanzione del 30% in ipotesi di omesso versamento entro il termine di impugnazione dell'atto impositivo. Più in generale, dunque, dopo l'introduzione dell'avviso di accertamento c.d. "esecutivo", non è mai applicabile la sanzione del 30% in ipotesi di omesso o tardivo versamento delle somme pretese con la notifica degli atti impositivi in materia di imposte sui redditi ed Iva, o degli altri "atti" successivi espressamente individuati.

---

<sup>104</sup> Cfr. A.M. GAFFURI, *Gli atti esecutivi successivi all'avviso di accertamento*, in *Giur. it.*, 2012, p. 4 (spec. nota n. 11).

La situazione è invece rimasta immutata per tutti i tributi a cui non si applicano le regole dell'accertamento esecutivo come, ad esempio, l'imposta di registro<sup>105</sup>. Analogamente a quanto previsto in materia di Iva dall'art. 60, comma 1, D.p.r. n. 633/72, l'art. 54, comma 5, D.p.r. n. 26 aprile 1986, n. 131, stabilisce che il versamento dell'imposta principale di registro - dovuta a seguito della registrazione d'ufficio - deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica dall'avviso di liquidazione. Identica disposizione è prevista dal successivo art. 55, comma 1, D.p.r. n. 131/86, in tema di imposta complementare dovuta a seguito di accertamento di maggior valore. L'obbligo di versamento dell'imposta accertata non deriva dunque dal ruolo, che pure successivamente potrà essere formato, ma già dall'atto impositivo. In ipotesi di omesso/tardivo versamento dell'imposta richiesta con il provvedimento, dunque, non potrà applicarsi l'esclusione dalla sanzione del 30% indicata dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, per i "*casi di tributi iscritti a ruolo*", né, tantomeno, quella prevista dall'art. 29, comma 1, lett. a), D.l. n. 78/10, perché all'imposta di registro non sono applicabili le regole dell'avviso di accertamento "esecutivo". Ne deriva che il contribuente che si sottrae all'obbligo di pagamento nei termini indicati dal D.p.r. n. 131/86 è soggetto alla sanzione del 30% prevista per chi omette il "*pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto*" (art. 13, comma 2, cit.)<sup>106</sup>.

---

<sup>105</sup> Analoghe considerazioni valgono per le imposte ipotecarie e catastali (D.lgs. n. 347/90), e per l'imposta sulle successioni e donazioni (D.lgs. n. 346/90).

<sup>106</sup> Identica sanzione è irrogabile al responsabile d'imposta che non adempie nei termini al versamento dell'imposta in sede di "auto-liquidazione". Cfr. G. SALANITRO, *L'«autoliquidazione»*

Si ritiene però che tali sanzioni<sup>107</sup>, in caso di impugnazione dell'atto impositivo, siano "condizionate" all'esito del giudizio. Come accennato in precedenza, secondo la giurisprudenza di legittimità<sup>108</sup>, la connotazione di provvisorietà che caratterizza l'obbligo di versamento frazionato in pendenza di giudizio si ripercuote sull'interpretazione della disciplina sanzionatoria che presidia l'obbligo stesso. La sanzione, cioè, sarebbe partecipe della medesima provvisorietà che caratterizza l'obbligo di versamento in pendenza di giudizio. In sostanza, la sanzione del 30% sarà dovuta solo nel caso in cui il contribuente non abbia adempiuto all'obbligo di versare (provvisoriamente) l'imposta di registro che, ad esito del giudizio, dovesse risultare effettivamente dovuta. Il legislatore, infatti, non tutela *di per sé* l'obbligo di versamento frazionato, ma solo l'obbligo di versare un'imposta richiesta tramite un provvedimento

---

*nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1245.

<sup>107</sup> Così come quelle che erano dovute in caso di omesso versamento di una parte dell'Iva in pendenza di giudizio prima che il D.lgs. n. 46/99 estendesse anche a tale tributo la riscossione tramite ruolo.

<sup>108</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10388, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, p. 764, con nota di F. RANDAZZO, *Effetti del giudicato relativo all'accertamento del tributo sulla sanzione per omesso versamento della frazione d'imposta dovuta a titolo provvisorio*. La Corte ha statuito che l'obbligo di corrispondere la sanzione di cui all'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, in ragione dell'omesso versamento di somme dovute a titolo provvisorio, deve intendersi limitato solo alle somme che risultano dovute in via definitiva.

amministrativo legittimo<sup>109</sup>. Questa interpretazione è coerente con la disposizione che disciplina l'obbligo di restituzione (delle somme eventualmente corrisposte) in seguito alla sentenza che accoglie il ricorso del contribuente<sup>110</sup>. Come autorevolmente affermato, “*l'iscrizione a ruolo senza previo accertamento è un edificio senza fondamenta*”<sup>111</sup>: quindi, se la sentenza annulla (anche solo provvisoriamente) l'accertamento, viene meno l'obbligo di versamento imposto dal ruolo. Se la violazione dell'obbligo di versamento frazionato si configurasse indipendentemente della legittimità dell'atto impositivo, si creerebbe l'assurda situazione in cui il contribuente potrebbe essere sanzionato per non aver versato, in pendenza di giudizio, un tributo non dovuto.

Concludendo la disamina delle condizioni di applicabilità della sanzione del 30% prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, si osserva che l'inciso “*fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo*” esclude altresì l'applicabilità della sanzione del 30% in relazione a quei tributi per i quali l'iscrizione a ruolo non consegue alla violazione di un obbligo di dichiarazione o di versamento,

---

<sup>109</sup> *Contra*, F. RANDAZZO, *Effetti del giudicato relativo all'accertamento del tributo sulla sanzione per omesso versamento della frazione d'imposta dovuta a titolo provvisorio*, cit., secondo cui le sorti successive dell'avviso di accertamento non avrebbero, né potrebbero avere, alcuna influenza sul già avvenuto perfezionamento della fattispecie costitutiva dell'obbligo di versamento in pendenza di giudizio, dalla cui inosservanza scaturirebbe comunque la violazione di omesso versamento.

<sup>110</sup> Art. 68, comma 2, D.lgs. n. 546/92.

<sup>111</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 93.

ma rappresenta l'ordinaria modalità di riscossione<sup>112</sup>, come accade per la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani<sup>113</sup>.

La sanzione prevista al comma 2 dell'art. 13 sarà altresì applicabile a tutti i tributi che non si liquidano periodicamente tramite una "dichiarazione", come l'imposta municipale unica o l'imposta di registro dovuta sui contratti di locazione in relazione alle annualità successive alla prima<sup>114</sup>.

---

<sup>112</sup> Si tratta del caso in cui l'effetto del ruolo è quello di attribuire al contribuente la c.d. "possibilità di pagare" (cfr. A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., p. 110-11). Secondo l'Autore, un simile effetto è ipotizzabile solo nel caso in cui, in mancanza del ruolo, il debitore non ha la possibilità di assolvere il proprio debito.

<sup>113</sup> Cfr. A. CEPARULO, *I tributi comunali*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010, p. 182. Cfr. altresì Min, Fin., circolare 25 gennaio 1999, n. 23/E, cit.: "la sanzione del trenta per cento si applica in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. Sono espressamente esclusi i casi di tributi per i quali è prevista in via ordinaria la riscossione mediante iscrizione a ruolo, quali, a titolo esemplificativo, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e l'IRPEF relativa ai redditi soggetti a tassazione separata". Il riferimento all'esclusione della sanzione in caso di omesso versamento dell'Irpef relativa ai redditi soggetti a tassazione separata non è più attuale, considerato che l'art. 1, comma 412, L. 30 dicembre 2004, n. 311, ha espressamente previsto "l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471" nel caso in cui il contribuente non versi l'imposta liquidata dall'Agenzia "entro il termine di trenta giorni dal ricevimento dell'apposita comunicazione".

<sup>114</sup> Per una dettagliata elencazione di tributi in relazione ai quali la Corte di Cassazione ritiene applicabile la sanzione prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97, si rinvia A. PODDIGHE,

#### **4. L'obbligo di versamento degli importi esposti in dichiarazione e la sanzione per la violazione dell'obbligo di esecuzione delle ritenute alla fonte (art. 14, D.lgs. n. 471/97).**

I concetti finora esposti in materia di imposte sui redditi ed Iva possono essere ripresi con riguardo alle sanzioni relative obblighi posti a carico dei sostituti d'imposta.

Nel sistema delineato dal D.lgs. n. 471/97, le violazioni che possono commettere i sostituti d'imposta<sup>115</sup> sono soggette a quattro differenti sanzioni, due relative alla fase di accertamento<sup>116</sup> e due relative alla fase della

---

*Commento all'art. 13, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in F. MOSCHETTI (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II - Accertamento e sanzioni, Padova, 2011, p. 726. Per l'applicabilità della sanzione del 30% all'omesso versamento dell'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale, cfr. Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2014, n. 9159 (in banca-dati *Pluris*). Più in generale, in materia di accise, v. R. IAIA, *La natura sanzionatoria dell'indennità di mora per ritardato versamento delle accise*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 983 e ss.*

<sup>115</sup> L'analisi è qui limitata alle sole violazioni di natura sostanziale.

<sup>116</sup> Art. 2, commi 1 e 2, D.lgs. n. 471/97. Tali disposizioni prevedono l'applicazione di una sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate se il sostituto d'imposta omette la presentazione della relativa dichiarazione (art. 2, comma 1); dal cento al duecento per cento dell'importo delle ritenute non versate, in caso di dichiarazione indicante compensi, interessi ed altre somme inferiori rispetto a quelle accertate (art. 2, comma 2).

riscossione<sup>117</sup>. In tale contesto normativo, la problematica principale riguarda la sanzione da applicare all'omesso versamento di ritenute non effettuate, sia per quanto riguarda il rapporto tra la sanzione per omesso versamento (art. 13) e la (più grave) sanzione per omessa o infedele dichiarazione dei sostituti d'imposta (art. 2, commi 1 e 2), sia in relazione alla sanzione per omessa ritenuta (art. 14).

Quanto alla prima questione (rapporto tra sanzione per omesso versamento e sanzione per omessa o infedele dichiarazione) vale, anche in tema di ritenute alla fonte, quanto già detto in tema di imposte dirette ed Iva. In caso di omessa dichiarazione di compensi, interessi o altre somme sulle quali doveva essere operata la ritenuta, l'Amministrazione deve accertare l'ammontare degli importi corrisposti e quantificare le ritenute che dovevano essere effettuate (e versate), per porre rimedio alla dichiarazione omessa o per rettificare la dichiarazione infedele. In caso di omesso versamento di ritenute non dichiarate non si configura la violazione di "omesso versamento" indicata dall'art. 13; ad esito della rettifica della dichiarazione dei sostituti d'imposta, infatti, sarà irrogabile la sanzione prevista dall'art. 2, comma 2, D.lgs. n. 471/97, a norma del quale *"se l'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento dell'importo delle ritenute non versate"*. L'omesso versamento d'imposta conseguente all'infedeltà della dichiarazione, che trova la sua sanzione già nell'art. 2, comma 2, D.lgs. 471/97, non può quindi essere sanzionato anche secondo l'art. 13, D.lgs. n. 471/97.

Altro problema attiene alla possibilità, per l'Amministrazione, di irrogare, insieme alla sanzione per

---

<sup>117</sup> Artt. 13 e 14, D.lgs. n. 471/97.

omesso versamento (art. 13), anche la sanzione per omessa ritenuta (art. 14). Il problema è creato dalla formulazione letterale dell'art. 14, secondo il quale “*chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento*”. È proprio l'inciso “*salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento*” che fa sorgere la questione dell'applicabilità congiunta della due sanzioni.

È fuor di dubbio che tali sanzioni riguardino la violazione di due distinti obblighi posti a carico del sostituto d'imposta: l'obbligo di effettuazione della ritenuta<sup>118</sup> e l'obbligo di versamento<sup>119</sup>. A prima vista, dunque, dalla formulazione letterale dell'art. 14 si potrebbe desumere che le due sanzioni possano essere applicate entrambe, dato che la sanzione per omessa ritenuta può essere irrogata “*salva l'applicazione*” della sanzione per omesso versamento.

In epoca risalente la Corte di Cassazione ne aveva escluso l'applicabilità congiunta (con argomentazioni peraltro non condivisibili), ritenendo che tali sanzioni, pur riguardando violazioni diverse, sono di identica natura e non possono concorrere<sup>120</sup>. Tale orientamento, criticato fin

---

<sup>118</sup> Disciplinato dal titolo III (“*Ritenute alla fonte*”), D.p.r. n. 600/73.

<sup>119</sup> Disciplinato dal capo I (“*Versamenti diretti*”) del titolo I (“*Riscossione delle imposte*”), D.p.r. n. 602/73.

<sup>120</sup> Cass. civ., sez. I, 10 dicembre 1994, n. 10568, in *Rass. trib.*, 1995, p. 328, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni per ritenute non operate né versate, ovvero l'ennesimo sintomo di un sistema malato*. Secondo la Corte, con riferimento alle soprattasse

da subito in dottrina<sup>121</sup>, non è stato successivamente confermato. Ora la Corte, valorizzando la diversità delle condotte punite dalle due differenti disposizioni sanzionatorie, e per lo stesso tenore letterale dell'art. 14 (e del suo inciso "*salva l'applicazione*"), ritiene che le sanzioni in esame possano essere entrambe irrogate<sup>122</sup>. Nelle controversie più recenti decise dalla Corte,

---

previste dagli artt. 92 e 95, D.p.r. n. 602/73 (ora sostituite, rispettivamente, con testi sostanzialmente analoghi, dalle sanzioni previste dagli artt. 13 e 14, D.lgs. n. 471/97), "*le due sanzioni, di identica natura, pur riguardando trasgressioni diverse, non possono però concorrere, non essendo ipotizzabile una duplicazione sostanziale di soprattassa a carico del medesimo contribuente, e cioè del sostituto d'imposta che, non avendo operato la trattenuta alla fonte, non abbia provveduto neppure al successivo versamento diretto in esattoria*".

<sup>121</sup> R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni per ritenute non operate né versate, ovvero l'ennesimo sintomo di un sistema malato*, op. cit., p. 335 - 336; G.M. CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 887.

<sup>122</sup> Cass. civ., sez. trib., 10 novembre 2010, n. 22855, in banca-dati *Fisconline*: "*le condotte sanzionate sono diverse, trattandosi di inosservanza dell'obbligo di esecuzione delle ritenute nel primo caso e di inosservanza (totale o parziale) dell'obbligo di versamento nel secondo .... Deve considerarsi che sia il previgente art. 95 sia l'attuale art. 14 ... dispongono la medesima sanzione del 20% dell'ammontare non trattenuto ..., facendo espressamente ... «salva l'applicazione delle disposizioni dell'art. 13 per il caso di omesso versamento» .... Né sussiste alcuna controindicazione nel pericolo di duplicazione delle sanzioni, proprio per la rilevata autonomia delle condotte sanzionate, la quale non consente di ritenere assorbito l'omesso versamento nella omessa esecuzione delle ritenute*". Conformi, Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2013, n. 13757; Cass. civ., sez. trib., 20 dicembre 2013, n. 28528, entrambe in banca-dati *Pluris*.

l'Amministrazione aveva “ripreso a tassazione, sulla base delle risultanze di un processo verbale di constatazione ..., omesse ritenute d'acconto dovute quale sostituto d'imposta su retribuzioni corrisposte «in nero per straordinari fuori busta» al personale”<sup>123</sup>. Per quanto è possibile comprendere, dunque, si trattava di ritenute non effettuate, non versate e non dichiarate dal sostituto d'imposta. Che in simili ipotesi possa essere applicata anche la sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, contrasta rispetto a quanto la stessa Corte ha ripetutamente sostenuto in materia di sanzioni relative alla dichiarazione e al versamento delle imposte dirette e dell'Iva. Ora, è senz'altro vero che le ritenute devono essere versate (e prima ancora effettuate), ma lo stesso vale anche per le imposte dirette e l'Iva, che devono essere anch'esse versate a scadenze tassative. Se, come sostiene la Corte di Cassazione, la sanzione del 30% “presuppone necessariamente ... la (auto)liquidazione ... da parte del soggetto passivo”<sup>124</sup>, ed è dunque applicabile solo “in ipotesi di mancato versamento di imposta dichiarata dallo stesso contribuente”<sup>125</sup>, non si comprende perché tali conclusioni non possano trovare applicazione anche gli obblighi in materia di ritenute alla fonte.

Per risolvere la questione non è dunque sufficiente interrogarsi sulla portata dell'inciso “salva l'applicazione” contenuto nell'art. 14. Non si può infatti trascurare che la questione, posta in questi termini, risulta illogica,

---

<sup>123</sup> Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2013, n. 13757; Cass. civ., sez. trib., 20 dicembre 2013, n. 28528.

<sup>124</sup> Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2002, n. 450, cit.

<sup>125</sup> Cass. civ., sez. trib., 9 settembre 2008, n. 22689; Cass. civ., sez. trib., 18 aprile 2008, n. 10179, cit.

considerate le conclusioni illustrate in precedenza. L'astratta applicabilità di entrambe le sanzioni presuppone, logicamente, una omessa effettuazione e un omesso versamento di ritenute. Considerato però che la sanzione per omesso versamento presuppone, a sua volta, la difformità tra il "dichiarato" e il "versato", occorre domandarsi se sia possibile presentare una dichiarazione "fedele" - che non necessiti quindi di alcuna rettifica dell'ammontare dei compensi, degli interessi o delle altre somme in essa indicate - in presenza di una ritenuta non effettuata e non versata. Infatti, solo in questa (decisamente peculiare) circostanza potrebbe applicarsi la sanzione per omesso versamento (e non quella per infedele dichiarazione) e, quindi, solo in questo caso avrebbe senso domandarsi se le sanzioni di cui agli artt. 13 e 14 siano entrambe irrogabili.

A ben vedere, quindi, la problematica risulta decisamente ridimensionata, dato che l'irrogabilità di entrambe le sanzioni indicate agli artt. 13 e 14 resterebbe relegata al caso in cui il sostituto d'imposta, dopo aver omesso effettuazione e versamento della ritenuta, si avveda della violazione e decida comunque di presentare la dichiarazione<sup>126</sup>, includendovi (anche) i pagamenti in relazione ai quali gli obblighi di ritenuta e versamento non siano stati adempiuti.

Situazione analoga a quella ora descritta è stata esaminata, in tempi recenti, anche dall'Amministrazione finanziaria. Un sostituto d'imposta aveva corrisposto ad alcuni dipendenti degli emolumenti arretrati, omettendo l'effettuazione e il versamento delle ritenute; secondo l'Amministrazione, a tali omissioni sarebbe applicabile

---

<sup>126</sup> Senza effettuare il "ravvedimento" previsto dall'art. 13, D.lgs. n. 472/97.

tanto la sanzione di cui all'art. 13, quanto quella di cui all'art. 14<sup>127</sup>.

Ciò tuttavia non significa che le sanzioni indicate (art. 13 e 14) possano essere sempre entrambe applicate in ipotesi di omessa effettuazione e versamento della ritenuta. Nel caso esaminato dall'Amministrazione, infatti, la pendenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa all'anno interessato dalle violazioni non poneva problemi in ordine al rapporto tra la sanzione per infedele dichiarazione (art. 2, comma 2) e quella per omesso versamento (art. 13). La conclusione cui perviene l'Amministrazione è quindi condivisibile solo nel caso in cui il sostituto, dopo aver omesso l'effettuazione e il versamento della ritenuta, presenti una dichiarazione "fedele". In una simile circostanza l'importo della ritenuta indicato in dichiarazione risulterebbe poi non versato: non si realizzerebbe la violazione di infedele dichiarazione, dato che non si verserebbe nell'ipotesi di "compensi dichiarati inferiori a quelli accertati" (art. 2, comma 2), ma solo in quella di mancato versamento di imposte risultanti dalla dichiarazione (art. 13). All'omessa effettuazione della ritenuta conseguirebbe poi l'irrogazione della sanzione disciplinata dall'art. 14. Solo in questa ipotesi le due sanzioni (art. 13 e art. 14) potrebbero coesistere: la sanzione per omesso versamento (art. 13) e la sanzione per

---

<sup>127</sup> Risoluzione 11 luglio 2007, n. 165/E, in banca dati *Fisconline*. L'Amministrazione ricordava altresì che, nel momento in cui veniva resa la risposta all'interpello, "il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (anno 2006) [era] ancora pendente" e, quindi, il sostituto era "ancora in tempo per effettuare il ravvedimento operoso".

omessa ritenuta (art. 14), infatti, possono essere entrambe irrogate solo in caso di omesso versamento di ritenute non effettuate in relazione a compensi, interessi ed altre somme regolarmente esposti nella dichiarazione dei sostituti d'imposta.

In conclusione, quando l'Ufficio rettifica la dichiarazione dei sostituti d'imposta, sono applicabili solo le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione<sup>128</sup> e per l'omessa ritenuta<sup>129</sup>; ma non è applicabile anche l'art. 13, citato, che punisce infatti soltanto *“chi non esegue ... i versamenti ... dell'imposta risultante dalla dichiarazione”*<sup>130</sup>.

## 5. Conclusioni.

L'art. 13, D.lgs. n. 471/97, prevede la stessa sanzione (30%) in relazione all'omesso/tardivo versamento di importi dovuti dal contribuente in fasi differenti del procedimento di riscossione del tributo. La medesima sanzione è posta a presidio tanto dell'obbligo di versamento dell'imposta dichiarata (per le imposte dirette ed Iva), o comunque dovuta a scadenze periodiche, quanto - in generale - dell'imposta richiesta con l'avviso di accertamento, ma solo nei casi in cui il legislatore impone il versamento già in seguito alla notifica dell'atto impositivo. I differenti obblighi devono essere dunque tenuti distinti.

---

<sup>128</sup> Art. 2, comma 2, D.lgs. n. 471/97.

<sup>129</sup> Art. 14, D.lgs. n. 471/97.

<sup>130</sup> CTP Milano, sez. 3, 27 maggio 2014, n. 5005, inedita.

A) Con riferimento all'obbligo di versamento dell'imposta dichiarata, non esiste - per definizione - alcuna violazione relativa alla dichiarazione, nel senso che, in tale ipotesi, gli elementi positivi e negativi di reddito sono stati correttamente indicati in dichiarazione. Non vi è dunque alcuna contestazione in merito alla fedeltà della dichiarazione, e la violazione si concretizza nel "mero" omesso/tardivo versamento di quanto (correttamente) dichiarato. Tale violazione è sanzionata ai sensi dell'art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97 e, come argomentato, non può aggiungersi a quella di "dichiarazione infedele" nel caso di rettifica di quanto esposto in dichiarazione, né a quella di "omessa dichiarazione". La sanzione prevista al comma 2 dell'art. 13 sarà applicabile a tutti i tributi che non si liquidano periodicamente tramite una "dichiarazione".

B) Quanto all'obbligo di pagamento dell'imposta accertata, la cui violazione non è mai riconducibile ad alcuna delle previsioni dell'art. 13, comma 1, è necessario verificare se la legge impone al contribuente di effettuare il versamento - in tutto o in parte - già a seguito della notifica dell'atto impositivo. Tale obbligo è previsto espressamente per i tributi a cui è applicabile l'avviso di accertamento "esecutivo", ma in tali ipotesi l'art. 29, comma 1, lett. a), D.l. n. 78/10, esclude espressamente l'irrogazione della sanzione del 30%. Parimenti, la sanzione non troverà mai applicazione nei confronti di chi si sottrae all'obbligo di versamento dopo la notifica della cartella di pagamento: l'art. 25, comma 2, D.p.r. n. 602/73, prevede espressamente "*l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione*", ma l'art. 13, comma 2, statuisce che la sanzione del 30% si applica solo "*fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo*". La sanzione prevista al

comma 2 dell'art. 13 sarà dunque applicabile solo in ipotesi di omesso/tradivo versamento degli importi accertati in relazione a quei tributi, diversi delle imposte dirette ed Iva, per i quali il legislatore impone l'obbligo di pagamento dopo la notifica dell'atto impositivo e prima dell'iscrizione a ruolo (ad es., l'imposta di registro). In tutti questi casi, l'obbligo di pagamento risente della legittimità del titolo da cui lo stesso deriva: non sarà quindi sanzionabile colui che si è sottratto all'obbligo di versare un importo dovuto in forza di un provvedimento amministrativo che, ad esito di un eventuale giudizio di impugnazione, dovesse risultare illegittimo e/o infondato.

C) L'art. 13, comma 2, prevede inoltre l'irrogazione della sanzione del 30% in tutte le altre ipotesi, diverse da quelle precedentemente individuate, *“di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”*. Nel caso in cui il contribuente intenda avvalersi degli “effetti premiali” previsti dal legislatore in caso di liquidazione e/o controllo formale della dichiarazione, acquiescenza all'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, adesione al processo verbale e all'invito al contraddittorio, è necessario esaminare come si configura l'obbligo di versamento. Quando tale obbligo è posto dal legislatore come condizione del perfezionamento (v. tutti i casi citati, eccetto l'adesione al processo verbale), non può mai sussistere la violazione prevista dall'art. 13, comma 2, anche se vi è stata una preventiva (per l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale) o contestuale (adesione al processo verbale e all'invito al contraddittorio) manifestazione di volontà da parte del contribuente. Quando invece è la manifestazione della volontà a imporre l'obbligo del versamento degli importi definiti (è il caso dell'adesione al processo verbale), l'omesso versamento

comporterà l'irrogazione della sanzione del 30%. Infine, è da menzionare l'obbligo di versamento degli importi rateizzati a seguito di liquidazione o controllo formale della dichiarazione, di acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale. In questi casi le sanzioni applicabili in caso di omesso o tardivo versamento sono espressamente previste delle relative disposizioni attuative<sup>131</sup>, che *rinviano* all'art. 13 statuendo l'applicabilità della sanzione in misura "ordinaria" (30%) o "doppia" (60%) rispetto a quella *ivi* prevista. Per quanto concerne il pagamento degli importi rateizzati a seguito di adesione al processo verbale e all'invito al contraddittorio, l'obbligo di versare tutte le rate scaturisce dal perfezionamento della definizione: ne consegue che l'ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra la violazione prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97.

---

<sup>131</sup> Rispettivamente, art. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73 (o art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72 per l'Iva), art. 36*ter*, D.p.r. n. 600/73, artt. 15 e 8, D.lgs. n. 218/97, e art. 48, D.lgs. n. 546/92.

## **Capitolo III**

### **Violazioni relative alla compensazione**

**Sommario: 1. Introduzione. – 2. La compensazione come modalità di esecuzione dei versamenti (art. 17, D.lgs. n. 241/97) e le “tipologie” di crediti d’imposta. – 3. L’inesistenza del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione. – 3.1. L’inutilizzabilità del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione. – 3.2. La compensazione mediante utilizzo del credito (per imposte sui redditi ed Iva) in presenza di iscrizioni a ruolo superiori ad euro 1.500,00 (art. 31, comma 1, primo periodo, D.l. n. 78/10). – 4. L’inesistenza del credito d’imposta (“in senso stretto”) opposto in compensazione. La funzione dell’atto di recupero *ex art. 1, comma 421, L. n. 311/04* e la portata della sanzione per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti prevista dall’art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08. – 4.1. L’inutilizzabilità del credito d’imposta (“in senso stretto”) opposto in compensazione.**

#### **1. Introduzione.**

Nei capitoli precedenti sono state esaminate le violazioni relative alla dichiarazione e al versamento delle imposte sui redditi ed Iva, nonché le altre “*ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione*” previste dall’art. 13, comma 2, D.lgs. n. 471/97. L’indagine relativa al rapporto tra la violazione degli obblighi di dichiarazione e di versamento del tributo, in relazione al medesimo periodo d’imposta al quale si riferisce la dichiarazione, ha permesso di concludere

che l'infedele dichiarazione non integra mai *anche* la violazione di omesso versamento, per come quest'ultima è configurata dell'art. 13, D.lgs. n. 471/97. L'obbligo di versamento (sanzione del 30%) è riferito al tributo auto-liquidato in dichiarazione dal contribuente. La maggiore imposta dovuta a seguito della rettifica della dichiarazione comporta dunque esclusivamente la sanzione dal 100 al 200% del tributo, nonostante sia pacifico che all'infedele dichiarazione consegue l'omesso versamento (totale o parziale)<sup>1</sup>.

Come già esposto, la dichiarazione è infedele anche quando viene indicato un credito superiore a quello spettante. In tali casi, non si pone il problema del rapporto tra le due sanzioni; se viene semplicemente "annullato" (in tutto o in parte) il credito esposto, non vi è comunque alcun minor versamento in relazione al periodo a cui si riferisce la dichiarazione.

Ora, i crediti derivanti dalle dichiarazioni delle imposte sui redditi ed Iva, così come certe altre "tipologie" di crediti d'imposta, possono essere utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97. Tale disposizione consente al contribuente di eseguire i c.d. versamenti diretti "*delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello stato*"<sup>2</sup> con compensazione dei crediti "*risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche*". Analogamente, l'art. 31, comma 1, quarto periodo, D.l. n. 78/10<sup>3</sup>, ha recentemente introdotto la facoltà - a partire dal 1° gennaio 2011 - di utilizzare in

---

<sup>1</sup> Fatte salve alcune particolari ipotesi analizzate nel primo capitolo.

<sup>2</sup> Il comma 2 della disposizione indicata elenca nominalmente tutte le somme (tributi, contributi ed interessi) che possono essere oggetto di compensazione con i rispettivi crediti.

<sup>3</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

compensazione i crediti derivanti dalle dichiarazioni<sup>4</sup> anche per eseguire il versamento degli importi iscritti a ruolo<sup>5</sup>.

La compensazione prevista dall'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, ha una caratteristica peculiare che la differenzia profondamente da quella disciplinata dagli artt. 1241 e ss. del codice civile: essa avviene con mediante l'utilizzo di un credito semplicemente "affermato" dal contribuente, perché esposto in una dichiarazione ancora suscettibile di rettifica<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> L'art. 1, comma 1, D.m. 10 febbraio 2011 (attuativo della disposizione in esame), prevede che il pagamento delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali può essere effettuato mediante compensazione dei crediti relativi alle imposte medesime, "*attraverso il sistema del versamento unificato di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*". Nonostante il legislatore non abbia in alcun modo delimitato campo di applicazione della nuova facoltà di compensazione, la disposizione attuativa ha sostanzialmente circoscritto la "tipologia" di crediti utilizzabili in compensazione solamente a quelli "*risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche*", a causa dell'espresso riferimento all'art. 17, D.lgs. n. 241/97. Non si è quindi verificato quanto auspicato da M. BASILAVECCHIA, *Percorso a ostacoli per la compensazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2659, secondo il quale l'ampia formulazione della norma avrebbe potuto consentire l'estinzione degli importi iscritti a ruolo "*spendendo in compensazione crediti che, pur riferiti ad imposte erariali, potrebbero magari discendere da sentenze passate in giudicato o da istanze di rimborso riconosciute fondate dalle Agenzie competenti*".

<sup>5</sup> O comunque richiesti mediante gli avvisi di accertamento c.d. "esecutivi". L'art. 1, comma 2, D.m. 10 febbraio 2011, prevede infatti che la compensazione è ammessa anche con riferimento alle "*imposte erariali la cui riscossione è affidata all'agente della riscossione secondo le disposizioni di cui all'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78*".

<sup>6</sup> Cfr. P. RUSSO, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1855. Secondo l'Autore, i requisiti della liquidità ed esigibilità richiesti dall'art. 1243 c.c. non sussistono con riferimento al credito vantato dal contribuente ove questo "*risulti semplicemente*

Cosa accade se, dopo la compensazione, l'esistenza del credito viene contestata dall'Amministrazione finanziaria? I controlli relativi alla regolarità dei versamenti diretti e, comunque, all'esistenza dei crediti esposti in dichiarazione, possono infatti avvenire successivamente alla compensazione<sup>7</sup>, che deve essere eseguita “entro la data di presentazione della dichiarazione successiva”<sup>8</sup>. Più in generale, quando l'esistenza (o anche la mera “utilizzabilità”) del credito d'imposta è messa in discussione dall'Amministrazione, cosa accade a tutte le compensazioni effettuate con l'utilizzo di quel credito?

In tale contesto, si cercherà di comprendere se della riscontrata infedeltà della dichiarazione - da cui emerge(va) un credito d'imposta - possa derivare una successiva violazione dell'obbligo di versamento a causa dell'utilizzo del credito in compensazione e, più in generale, di analizzare le reazioni sanzionatorie previste dall'ordinamento per le

---

*della sua dichiarazione*”. Sulla questione si tornerà diffusamente nel proseguo. V. anche A. PERRONE, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 145. L'Autore ricorda che gli studi condotti dalla dottrina sulla portata dell'art. 17, D.lgs. n. 241/97, hanno negato che la stessa possa attribuire “cittadinanza fiscale” alla compensazione civilistica, identificando vari profili di discordanza fra l'art. 17 e l'istituto della compensazione regolato dal codice civile.

<sup>7</sup> I termini per la liquidazione (che secondo gli artt. 36bis, D.p.r. n. 600/73, e 54bis, D.p.r. n. 633/72, si deve concludere “entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo”) e per la rettifica della dichiarazione (che secondo gli artt. 43, D.p.r. n. 600/73, e 57, D.p.r. n. 633/72, si deve concludere “entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”) sono infatti più ampi rispetto a quelli entro i quali deve avvenire la compensazione.

<sup>8</sup> Art. 17, comma 1, secondo periodo, D.lgs. n. 241/97.

violazioni relative alla riscossione dei tributi in ipotesi di “indebita” compensazione, anche in caso di utilizzo di crediti d’imposta *diversi* da quelli che emergono dalle dichiarazioni periodiche.

Da ciò il titolo del presente capitolo: “violazioni relative alla compensazione”.

## **2. La compensazione come modalità di esecuzione dei versamenti (art. 17, D.lgs. n. 241/97) e le “tipologie” di crediti d’imposta.**

Come anticipato, tra le modalità di estinzione dell’obbligazione tributaria, con specifico riguardo all’obbligo di esecuzione dei versamenti diretti<sup>9</sup>, vi è la compensazione, disciplinata dall’art. 17, D.lgs. n. 241/97. Lo stesso vale per gli importi iscritti a ruolo, in relazione ai quali è possibile avvalersi della compensazione prevista dall’art. 31, comma 1, quarto periodo, D.l. n. 78/10, che a sua volta rinvia - come detto - all’art. 17, D.lgs. n. 241/97.

Tramite la compensazione, il contribuente può assolvere l’obbligo di versamento del tributo utilizzando i crediti d’imposta di cui dispone. Si tratta, come argomentato nel primo capitolo, di una modalità di soddisfacimento del credito alternativa alla richiesta di rimborso. Non tutti i

---

<sup>9</sup> Con l’espressione “versamenti diretti” (così è rubricato il Capo I del Titolo I del D.p.r. n. 602/73) il legislatore si riferisce a tutti i versamenti d’imposta che caratterizzano la riscossione spontanea, ossia quella che i contribuenti sono tenuti ad eseguire di propria iniziativa in esecuzione dell’obbligo di c.d. “autotassazione”. In questo senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011, p. 264; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 336.

crediti d'imposta possono però essere utilizzati per eseguire i versamenti indicati.

Secondo autorevole dottrina<sup>10</sup>, i crediti d'imposta possono essere suddivisi in tre differenti categorie: *i*) crediti che emergono dalle dichiarazioni periodiche, *ii*) crediti d'imposta in senso stretto, e *iii*) crediti derivanti da indebitato. In relazione alla prima, per quanto riguarda le imposte sui redditi il credito può generarsi esclusivamente per effetto delle ritenute subite o dei versamenti in acconto<sup>11</sup>, se superiori all'imposta risultante dalla dichiarazione<sup>12</sup>. Per l'Iva, invece, l'eventuale credito esistente al termine del periodo dipende, oltre che dai versamenti periodici<sup>13</sup> e dell'acconto annuale<sup>14</sup>, anche dall'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, secondo le regole dettate dagli artt. 19, 19bis, 19bis1 e 19bis2, D.p.r. n. 633/72<sup>15</sup>. In entrambi i casi il credito di fine periodo può

---

<sup>10</sup> Viene qui riportata la distinzione tra "tipologie" di crediti d'imposta proposta da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011, p. 293 e ss. L'approfondimento della tematica esula dal presente lavoro: per una dettagliata panoramica degli studi compiuti in materia, v. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 201-206.

<sup>11</sup> L'obbligo di versamento degli acconti è disciplinato dalla L. 23 marzo 1977, n. 97, poi sostituita dalla L. 17 ottobre 1977, n. 749.

<sup>12</sup> Così dispongono gli artt. 22 (Irpef) e 80 (Ires), D.p.r. n. 917/86. Il credito per le imposte pagate all'estero, infatti, come previsto dall'art. 165, D.p.r. n. 917/86, spetta fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo e sempre comunque nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero. V. *retro*, cap. I, par. 3.1.1.

<sup>13</sup> Mensili (art. 1, comma 4, D.p.r. 23 marzo 1998, n. 100) o trimestrali (art. 7, D.p.r. 14 ottobre 1999, n. 542).

<sup>14</sup> Art. 6, L. 29 dicembre 1990, n. 405.

<sup>15</sup> Art. 30, comma 2, D.p.r. n. 633/72.

essere utilizzato in compensazione per eseguire i versamenti diretti o per estinguere debiti derivanti dalle iscrizioni a ruolo. L'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, prevede infatti espressamente tale facoltà per tutti i crediti d'imposta "risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche".

Quanto alla seconda categoria, si tratta dei crediti d'imposta che il legislatore concede a titolo di "agevolazione fiscale" a fronte di specifici interventi e/o spese (il cui sostenimento viene incentivato mediante una espressa previsione normativa)<sup>16</sup>, e che si traduce in un vero e proprio "ausilio finanziario" al contribuente<sup>17</sup>. A titolo esemplificativo, tra i tanti che sono stati concessi negli ultimi anni, possiamo ricordare il credito d'imposta per la ricerca scientifica<sup>18</sup>, per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo<sup>19</sup> o quello a favore delle imprese di produzione cinematografica<sup>20</sup>. In genere, il legislatore prevede, come modalità di fruizione di tali crediti, il solo utilizzo in compensazione *ex art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97*<sup>21</sup>. Detti crediti, dunque, possono essere utilizzati dal contribuente per eseguire i versamenti tramite compensazione<sup>22</sup>.

---

<sup>16</sup> In questo senso, F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 488; G. NAPOLITANO, *Contributi e crediti d'imposta*, Milano, 2005, p. 51.

<sup>17</sup> Cfr. M. INGROSSO, voce "Credito d'imposta", in *Enc. Giur.*, vol. X, Roma, 1988, p. 2.

<sup>18</sup> Art. 5, L. 27 dicembre 1997, n. 449.

<sup>19</sup> Art. 1, comma 280, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

<sup>20</sup> Art. 1, comma 327, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>21</sup> Viene (di regola) espressamente esclusa la possibilità di ottenere il rimborso del credito d'imposta.

<sup>22</sup> Secondo M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 22, all'introduzione nell'ordinamento tributario della c.d. compensazione "orizzontale" (ad opera dell'art. 17, D.lgs. n.

Infine, per crediti “derivanti da indebitato” ci si riferisce, in generale, alla figura dell’indebitato oggettivo *ex art. 2033 c.c.* Tali crediti sono la conseguenza di un pagamento rivelatosi indebitato a causa delle vicende che possono interessare la norma di legge sulla quale si fonda il pagamento dell’imposta<sup>23</sup>, o per errori commessi dallo stesso contribuente nella fase di auto-liquidazione del tributo o a causa della riconosciuta illegittimità dell’atto impositivo emesso dall’Amministrazione finanziaria. Nessuna disposizione prevede *espressamente* che tali crediti possano essere utilizzati in compensazione secondo le modalità previste dall’art. 17, D.lgs. n. 241/97<sup>24</sup>.

---

241/97) avrebbe fatto seguito la scelta legislativa di concedere benefici finanziari sostituendo le forme tradizionali di agevolazione fiscale o di erogazione di sussidi finanziari con crediti d’imposta che, anche se di provenienza extrafiscale, possono essere fruiti in sede di pagamento delle imposte, previa indicazione nel modello di versamento F24.

<sup>23</sup> Declaratoria di incostituzionalità (v. F. TESAURO, *Il rimborso dell’imposta*, Torino, 1975, p. 53-56; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, p. 377-387) o incompatibilità con il diritto dell’Unione Europea (v. R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009).

<sup>24</sup> Non è questa la sede per occuparsi dell’applicabilità dell’art. 8, L. 27 luglio 2000, n. 212 (che riconosce la generalizzata facoltà di estinzione del debito tributario mediante compensazione) in - perdurante - assenza del relativo regolamento ministeriale di attuazione (per la disamina dei diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza si rinvia a M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, p. 123-124, spec. note 80-81). Si osserva comunque che i crediti “derivanti da indebitato” possono essere utilizzati in compensazione - ma solo con importi iscritti a ruolo o pretesi tramite avvisi di accertamento c.d. “esecutivi” - secondo la procedura disciplinata dall’art. 28ter, D.p.r. n. 602/73 (“*Pagamento mediante compensazione volontaria di crediti*”), introdotto dall’art. 2, comma 13, D.l. n. 262/06 (convertito, con modificazioni, dalla L. 24

Quindi, con le finalità sopra precisate, saranno di seguito esaminate solo le vicende che possono interessare l'esistenza e l'utilizzabilità dei crediti "da dichiarazione" (per imposte sui redditi ed Iva) e di quelli "in senso stretto" (crediti "agevolativi").

### **3. L'inesistenza del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione.**

Alcune conclusioni raggiunte nel primo capitolo costituiscono il punto di partenza per analizzare gli effetti, sul piano sanzionatorio, dell'accertata inesistenza del credito utilizzato in compensazione per eseguire versamenti diretti<sup>25</sup> o, comunque, per effettuare il pagamento degli importi iscritti a ruolo.

L'ammontare del credito riportato per la successiva compensazione non produce interessi a favore del contribuente<sup>26</sup>. A ciò si aggiunga che l'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, attribuisce rilevanza alla mera indicazione del credito in dichiarazione, che è quindi posta come condizione per poterlo legittimamente utilizzare in compensazione. Da tutto ciò la dottrina ha desunto che la compensazione avviene mediante un credito messo a

---

novembre 2006, n. 286). Tale disposizione prevede infatti questa possibilità, genericamente, "*in sede di erogazione di un rimborso d'imposta*". Sul punto si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3393.

<sup>25</sup> Versamenti dovuti in relazione al periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui si è generato il credito poi oggetto rettifica.

<sup>26</sup> Cfr. art. 4, comma 5, primo periodo, D.p.r. n. 42/88. Le somme chieste a rimborso, invece, sono produttive di interessi (art. 4, comma 5, secondo periodo, D.p.r. n. 42/88, per le imposte sui redditi; art. 38bis, comma 1, D.p.r. n. 633/72, per l'Iva).

disposizione *ex lege* al contribuente, al punto che potrebbe parlarsi di “*attribuzione figurativa degli importi, da destinare ad un uso vincolato*”<sup>27</sup>. In sostanza, è lo stesso legislatore che autorizza la compensazione mediante l’utilizzo di crediti la cui esistenza, a causa della mera indicazione in dichiarazione, è solo unilateralmente affermata. Quando avviene il riporto per la compensazione la legge riconosce l’immediata e definitiva spendibilità del credito, al punto che le successive compensazioni non possono essere messe in discussione neppure quando ne viene accertata l’inesistenza<sup>28</sup>. Se la compensazione avviene nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui all’art. 17, D.lgs. n. 241/1997, il versamento è validamente eseguito, e non potrà essere riscontrata alcuna violazione di omesso versamento<sup>29</sup>. Ne deriva che l’eventuale inesistenza del credito, dovuta ad una successiva rettifica della dichiarazione, non comporta l’omesso versamento del tributo rispetto al quale è stata operata la compensazione. La violazione, infatti, è da iscriversi all’indicazione in dichiarazione di un credito superiore a quello spettante: il problema che si pone, quindi, è solo quello dell’infedeltà della dichiarazione, e non di legittimo - o meno - utilizzo in compensazione del credito<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 79.

<sup>28</sup> Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 252.

<sup>29</sup> Conclusione condivisa anche da G. FERRANTI, *La regolarizzazione di un credito inesistente utilizzato in compensazione*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2895, seppur con argomentazioni non pienamente condivisibili.

<sup>30</sup> Cfr. S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 81. L’Autore afferma infatti che in dipendenza dell’uso di risorse figurative per pagare il debito d’imposta non può mai riscontrarsi alcun omesso versamento, ma rileva l’indicazione in dichiarazione di un credito inesistente.

Da ciò discende che le vicende relative all'esistenza del credito non influiscono sulla compensazione e, pertanto, non comportano alcuna successiva violazione dell'obbligo di versamento dei tributi. Così stando le cose, l'Amministrazione finanziaria, dopo aver rettificato la dichiarazione, preteso il pagamento dell'imposta (per un importo corrispondente all'ammontare del credito disconosciuto) ed irrogato la sanzione per infedele dichiarazione, non può irrogare nessuna ulteriore sanzione in relazione all'utilizzo in compensazione del credito, neppure quella per l'omesso versamento prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97<sup>31</sup>. Se in conseguenza della rettifica della dichiarazione emerge un minor credito d'imposta, l'Amministrazione deve "recuperare" il credito indicato in eccesso ed irrogare le sanzioni per infedele dichiarazione, commisurata all'importo del credito disconosciuto. Le indicazioni ministeriali confermano pienamente questa impostazione. È chiara, sul punto, la risoluzione n. 77 (prot. n. 341646/83) del 25 luglio 1983<sup>32</sup>, ove è stato affermato che *"nell'ipotesi di rettifica della dichiarazione con richiesta di computazione dell'eccedenza d'imposta nell'anno successivo, l'ufficio [deve] procedere al recupero della maggiore imposta accertata con lo stesso avviso di rettifica, lasciando inalterate le dichiarazioni annuali successive, relativamente al riporto del credito che alla stessa risulti collegato"*. Ciò conferma che l'eventuale inesistenza del credito non incide in alcun modo sulle successive compensazioni.

Il credito d'imposta inesistente è quindi recuperato per effetto della rettifica della dichiarazione, senza che ciò comporti alcuna violazione in relazione al suo utilizzo in

---

<sup>31</sup> Conformi, CTR Venezia, sez. 30, 30 gennaio 2013, n. 13; CTP Vicenza, sez. 4, 28 ottobre 2011, n. 92, entrambe inedite.

<sup>32</sup> In *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 611.

periodi d'imposta successivi. Il recupero del credito "fittizio" nell'anno in cui è sorto (tramite l'obbligo di pagare un importo corrispondente al credito inesistente), a parere della stessa Amministrazione, comporta la legittimità di tutte le successive compensazioni. Se l'utilizzo del credito - rettificato o annullato - desse luogo ad ulteriori sanzioni (oltre a quella per infedele dichiarazione), si verificherebbe una "catena" di violazioni destinata ad arrestarsi solo con l'esaurimento del *plafond* del credito risultante dall'originaria dichiarazione<sup>33</sup>.

La correttezza sistematica di questa impostazione è altresì desumibile dall'analisi delle violazioni riferibili ad analoghe vicende del rapporto d'imposta. Come già ampiamente argomentato, l'infedele dichiarazione dovuta all'indicazione di una imposta *inferiore* rispetto a quella effettiva non comporta anche la violazione di omesso versamento disciplinata dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97. Analogamente, l'indicazione di un credito *superiore* a quello spettante, poi chiesto a rimborso, comporta solamente la sanzione per infedele dichiarazione, anche se la violazione viene constatata dopo l'erogazione del rimborso. Dal punto di vista sanzionatorio<sup>34</sup>, infatti, non rileva che la rettifica della dichiarazione (da cui emerge il credito) avvenga prima o dopo l'esecuzione del rimborso: nessun'altra sanzione può essere irrogata, poiché nessuna disposizione sanziona colui che materialmente percepisce un rimborso indebito, anche se

---

<sup>33</sup> Si osserva che l'art. 4, comma 3, D.p.r. n. 42/88, dispone che la parte dell'eccedenza riportata che non trova capienza nell'imposta dovuta per il periodo di imposta successivo costituisce eccedenza per il periodo stesso, ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto e il rimborso. Sarebbe quindi oltretutto difficile ipotizzare quale sanzione irrogare a chi domanda il rimborso dell'ammontare residuo del credito.

<sup>34</sup> V. *retro*, cap. I, par. 3.1.2.

l'Erario perde - temporaneamente - la disponibilità delle somme<sup>35</sup>. Neppure in questa ipotesi, dunque, è ravvisabile alcuna violazione relativa alla previsione dell'art. 13, D.lgs. n. 471/97. Non sarebbe quindi coerente se, solo in ipotesi di credito *superiore* a quello spettante poi utilizzato in compensazione, potesse ravvisarsi la violazione di omesso versamento in relazione ai debiti d'imposta oggetto di compensazione, anche perché è lo stesso legislatore che a prevede la compensazione come regola, e il rimborso come eccezione<sup>36</sup>. Sia in ipotesi di *minor* imposta che di *maggior* credito, ed in quest'ultimo caso indipendentemente dalle sue modalità di utilizzo (compensazione o rimborso), può essere irrogata sempre e solo la sanzione per infedele dichiarazione.

In definitiva, l'utilizzo in compensazione di crediti poi rivelatisi inesistenti a seguito della rettifica della dichiarazione non comporta alcuna violazione dell'obbligo di

---

<sup>35</sup> In queste ipotesi (v. Cass. civ., sez. trib., 6 luglio 2010, n. 15938, in banca-dati *Fisconline*) non è irrogabile la sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, in relazione all'ammontare del rimborso illegittimamente percepito. Secondo la Corte, infatti, il principio di stretta legalità che informa il sistema delle sanzioni in materia tributaria preclude all'Amministrazione di applicare la sanzione prevista per il caso di omesso versamento dell'imposta all'ipotesi in cui il contribuente ottenga un rimborso non dovuto, per la palese impossibilità di individuare una medesima *ratio* sanzionatoria nei due casi, apparendo sufficiente al riguardo riflettere sulla circostanza che, in quello considerato, il fatto che sarebbe sanzionato (la materiale percezione di un rimborso non spettante) appare riconducibile non già ad un comportamento proprio del contribuente, bensì ad un errore dell'Ufficio, che avrebbe dovuto verificare con più attenzione la spettanza del rimborso e quindi negarlo se non dovuto.

<sup>36</sup> M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 449. Per l'Iva infatti il rimborso, a differenza del riporto dell'eccedenza, è possibile sole alle condizioni previste dall'art. 30, commi 2 e 3, D.p.r. n. 633/72.

versamento.

### **3.1. L'inutilizzabilità del credito (per imposte sui redditi ed Iva) opposto in compensazione.**

L'ipotesi precedentemente esaminata attiene all'utilizzo in compensazione di crediti, nel rispetto delle condizioni previste dal D.lgs. n. 241/97, la cui esistenza è disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria. E' però da considerare, sempre nella prospettiva indicata in premessa, anche il caso in cui il contribuente effettui la compensazione - utilizzando crediti per imposte sui redditi ed Iva - in violazione delle norme che la disciplinano. Non si discute più, quindi, dell'*esistenza* del credito, ma della sua *utilizzabilità* secondo il parametro legislativo.

Il legislatore impone due differenti condizioni: la compensazione, che non può comunque superare il limite massimo di euro 700.000 per ciascun periodo d'imposta<sup>37</sup>, deve avvenire mediante crediti "*risultanti dalle dichiarazioni*"<sup>38</sup>. Per ragioni di cautela fiscale, dettate dall'esigenza di contrastare il fenomeno della c.d. "evasione da riscossione", il legislatore ha poi introdotto ulteriori limiti

---

<sup>37</sup> Il limite massimo, fissato in lire 500 milioni fino all'anno 2000 (art. 25, comma 2, D.lgs. n. 241/97), è stato poi innalzato ad euro 516.465,90 (art. 34, comma 1, L. n. 388/00). L'attuale limite di euro 700.000,00 è dovuto alla modifiche recate dall'art. 9, comma 2, D.l. n. 35/13, a decorrere dall'anno 2014. L'art. 35, comma 6<sup>ter</sup>, D.l. n. 223/06, ha comunque stabilito che per i soggetti ai quali si applica l'art. 17, comma 6, D.p.r. n. 633/72, qualora il volume d'affari dell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, il limite è elevato ad euro 1.000.000,00.

<sup>38</sup> Art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97.

formali e temporali alla compensazione<sup>39</sup>. Il rispetto delle condizioni indicate si riflette sulla utilizzabilità del credito: si pone quindi il problema della sanzione irrogabile in conseguenza della violazione di tali disposizioni. Per procedere in questa direzione, è necessario sviluppare ulteriormente i concetti analizzati nel paragrafo precedente, soprattutto per quanto riguarda il rapporto tra il perfezionamento della compensazione e la violazione dell'obbligo di versamento.

L'art. 19, comma 1, D.lgs. n. 241/97, prevede che i versamenti diretti delle imposte sono eseguiti mediante delega irrevocabile (c.d. modello F24) ad una banca convenzionata, al netto della compensazione. Il successivo

---

<sup>39</sup> L'art. 17, comma 1, ultimo periodo, D.lgs. n. 241/97 (inserito dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 1, D.l. n. 78/09, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/09, e successivamente modificato dall'art. 8, comma 18, D.l. n. 16/12, convertito con modificazioni dalla L. n. 44/12), prevede che la compensazione del credito annuale Iva, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata solo a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge. Tale limite "temporale" consente all'Amministrazione finanziaria il controllo tempestivo tra i crediti indicati in dichiarazione e quelli utilizzati in compensazione nel modello F24. L'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, D.l. n. 78/09, ha altresì disposto che contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti Iva per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno comunque l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità previsto dall'art. 35, comma 1, lett. a), D.lgs. n. 241/97, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In merito a tali limiti si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Le nuove regole sulle compensazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2422. L'art. 1, comma 574, L. 147/13, ha esteso l'obbligo del visto di conformità della dichiarazione anche per l'utilizzo in compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito ed Irap, per importi superiori a 15.000 euro annui.

comma 3 dispone poi che la delega deve essere conferita dal contribuente anche nelle ipotesi in cui le somme dovute risultano totalmente compensate. Per costante orientamento dalla Corte Costituzionale, il sistema del versamento c.d. unitario dei tributi, introdotto dal D.lgs. n. 241/97, prevede un'attività tecnico-contabile "*volta a ricondurre al lordo le somme riguardo alle quali il contribuente si sia avvalso della facoltà di compensazione*"<sup>40</sup>, effettuata da parte di un'apposita struttura di gestione<sup>41</sup>. Da ciò si desume che, anche in ipotesi di (ed indipendentemente dalla) riscontrata inesistenza o inutilizzabilità del credito, l'Ente a cui si riferisce la posizione debitoria percepisce sempre e comunque le relative somme, perché l'imputazione degli importi avviene al lordo della compensazione operata dal contribuente nella delega di pagamento. In tutte le ipotesi di "patologia" della compensazione, quindi, la somma che deve

---

<sup>40</sup> Corte Cost., 28 marzo 2003, n. 92, in *Giur. cost.*, 2003, 731. La Corte era stata chiamata dalla Regione Siciliana a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale degli artt. 23 e 25, L. n. 388/00, nella parte in cui prevedevano l'utilizzo in compensazione *ex art. 17*, D.lgs. n. 241/97, del credito d'imposta concesso agli autotrasportatori in relazione alla spesa per gasolio da autotrazione (c.d. *carbon tax*). La censura della Regione si incentra sul rilievo che il sistema della compensazione avrebbe decurtato il gettito dei tributi di pertinenza della stessa, con pregiudizio della sua autonomia finanziaria. La Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità, perché "*l'Agenzia delle Entrate procede, con cadenza quotidiana, al riversamento a tutti gli enti destinatari, ivi comprese le Regioni, delle somme relative ai tributi di rispettiva spettanza*", indipendentemente dalla modalità di effettuazione del versamento. Sulla medesima questione, v. anche Corte Cost., 7 maggio 2002, n. 156, *ivi*, 2002, 1329.

<sup>41</sup> Cfr. art. 22, D.lgs. n. 241/97.

essere recuperata è quella indicata “a credito”<sup>42</sup>, perché è la mera operazione aritmetica di “elisione” tra posizione creditoria e debitoria effettuata nel modello F24 che produce (in ogni caso) gli effetti estintivi della compensazione<sup>43</sup>. A ben vedere, dunque, l’eventuale violazione del contribuente in sede di compensazione non è mai relativa all’obbligo di versamento del tributo cui si riferisce la posizione debitoria, perché la compensazione si perfeziona sempre e comunque per il solo fatto di aver esposto il credito nella delega di pagamento. Ne discende che l’effetto estintivo si verifica in ogni caso, tanto nell’ipotesi di credito *inesistente* (indicato in dichiarazione) quanto in quella di violazione delle disposizioni relative alla sua *utilizzabilità*. In entrambe le circostanze il contribuente non sarà chiamato a restituire l’importo del tributo cui si riferiva la posizione debitoria, ma una somma corrispondente al (e a titolo del) credito portato in compensazione, e ciò conferma che avrà comunque validamente estinto il suo debito nei confronti dell’Ente impositore<sup>44</sup> a cui è stata opposta la compensazione.

---

<sup>42</sup> Dopo una iniziale pronuncia di segno contrario (Min. Fin., risoluzione 13 luglio 1998, n. 70/E, in banca-dati *Fisconline*), anche l’Amministrazione ha affermato che in ipotesi di “patologia” della compensazione il contribuente sarà tenuto a riversare il “*credito erroneamente utilizzato in compensazione*”, e non il tributo cui si riferisce la posizione debitoria. Si vedano, in questo senso: in caso di compensazione mediante utilizzo di un credito non indicato in dichiarazione, Min. Fin., circolare 19 maggio 2000, n. 101/E, in banca-dati *Fisconline*; in ipotesi di utilizzo del credito in misura eccedente: *i*) a quella indicata in dichiarazione, Agenzia Entrate, risoluzione 4 giugno 2002, n. 166/E; ID, circolare 7 giugno 2002, n. 48/E, entrambe in banca-dati *Fisconline*; *ii*) al limite annuo previsto dall’art. 25, comma 2, D.lgs. n. 241/97, Agenzia Entrate, risoluzione 27 novembre 2008, n. 452/E, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>43</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, p. 175.

<sup>44</sup> G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, cit., p. 171.

Inesistenza e inutilizzabilità del credito non impediscono dunque gli effetti estintivi della compensazione, ma comportano differenti violazioni. In ipotesi di utilizzo in compensazione di un credito inesistente ma indicato in dichiarazione, nulla può eccepirsi circa il corretto versamento degli importi dei quali il contribuente è debitore, rilevando esclusivamente, come già argomentato, l'infedeltà della dichiarazione. L'inutilizzabilità, invece, attiene alla violazione delle disposizioni relative alla compensazione come modalità di esecuzione dei versamenti. Se, ad esempio, la compensazione è effettuata con un credito non indicato in dichiarazione, si realizza la violazione dell'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, perché il legislatore ha espressamente consentito l'utilizzo dei soli crediti *“risultanti dalle dichiarazioni”*<sup>45</sup>. La Corte di Cassazione ha infatti ripetutamente affermato che *“il D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 ..., nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti ... risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate”*<sup>46</sup>. Ciò vale in tutte le ipotesi di violazione della regola

---

<sup>45</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 25 maggio 2007, n. 12262, in banca-dati *Fisconline*. La Corte ha infatti statuito che *“in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento ... è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge”*. Conforme, Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2006, n. 15123, in *Obbl. e contr.*, 2006, p. 954.

<sup>46</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 10 aprile 2013, n. 8716, in banca-dati *Fisconline*. Conforme, Cass., sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 268, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, p. 407, con nota di C. DE IESO, *Incertezze interpretative della Cassazione sui presupposti di legge per la legittima detrazione dell'eccedenza IVA nell'ipotesi di omessa dichiarazione*.

dell'indicazione del credito in dichiarazione, e quindi sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione<sup>47</sup>, sia quando viene utilizzato in compensazione un credito in misura superiore rispetto a quanto esposto in dichiarazione. In questi casi, l'illegittimo utilizzo del credito viene rilevato tramite una mera attività di liquidazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73<sup>48</sup>, alla quale consegue, ai fini sanzionatori, la violazione di omesso versamento prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97<sup>49</sup>. Nonostante in tutte queste ipotesi si producano

---

<sup>47</sup> Sulla specifica questione, v. Agenzia delle Entrate, circolare 25 giugno 2013, n. 21/E; ID, circolare 6 agosto 2012, n. 34/E, entrambe in banca-dati *Fisconline*.

<sup>48</sup> Tale disposizione, così come l'art. 54*bis*, D.p.r. n. 633/72 per l'Iva, prevede il controllo automatizzato delle dichiarazioni e dei relativi versamenti diretti, nonché, espressamente, la correzione degli “*errori commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte ... risultanti dalle precedenti dichiarazioni*”. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8140, in banca-dati *Fisconline*, secondo la quale nel caso in cui il contribuente indichi un'eccedenza d'imposta derivante dalla precedente dichiarazione utilizzata in compensazione, di importo superiore a quanto risultante all'anagrafe tributaria, l'Amministrazione può rettificare l'imposta a credito indicata dal contribuente, recuperando a tassazione la differenza effettivamente spettante mediante il procedimento previsto dall'art. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73.

<sup>49</sup> Commisurata all'importo del credito che non poteva essere utilizzato, e della quale - con il medesimo procedimento - viene richiesta la restituzione. Ai sensi dell'art. 13, comma 1, terzo periodo, la sanzione del 30% si applica infatti anche nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73, e 54*bis*, D.p.r. n. 633/72. Ne consegue che l'unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni, ancorché riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato, è quella prevista per i ritardati od omessi versamenti diretti (così anche Agenzia delle Entrate, circolare 10 maggio 2011, n. 18/E, in *Dial. trib.*, 2011, p. 331, con nota di G. INGRAO - R. LUPI, *Inapplicabile la*

comunque gli effetti estintivi della compensazione, è violata la norma che ne disciplina condizioni e limiti; ciò, secondo la dottrina, assume efficacia costitutiva di una corrispondente obbligazione<sup>50</sup>, cui sarà commisurata la sanzione del 30%. In altri termini, se il credito viene utilizzato in compensazione per un importo che eccede quello risultante dalla dichiarazione, nulla potrà eccepirsi in relazione agli obblighi di versamento del tributo cui si riferisce la posizione debitoria, ma il contribuente rimarrà comunque debitore di una somma pari al credito che non poteva essere utilizzato. In queste situazioni, dunque, la compensazione è equiparabile alla creazione di un debito d'imposta pari al credito indicato "in eccesso" nella delega di pagamento<sup>51</sup>.

La sanzione prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97, potrà essere irrogata anche in caso di utilizzo del credito oltre il limite massimo compensabile di euro 700.000,00 per periodo d'imposta. Anche in tale circostanza, infatti, la compensazione avviene in violazione di un limite previsto dal D.lgs. n. 241/97, e ciò rende il contribuente debitore di un importo corrispondente all'ammontare del credito che non poteva essere utilizzato<sup>52</sup>. Le medesime conclusioni valgono in tutte le ipotesi di violazione delle disposizioni che

---

*sanzione aggravata per «indebita compensazione» per le violazioni rilevabili dai controlli delle dichiarazioni).*

<sup>50</sup> A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 886.

<sup>51</sup> S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 81-82.

<sup>52</sup> Circa l'applicabilità della sanzione del 30% sulla parte di credito utilizzata in eccesso rispetto al limite annuo previsto dall'art. 25, comma 2, D.lgs. n. 241/97, v. Cass. civ., sez. trib., 26 ottobre 2012, n. 18369, in banca-dati *Fisconline*. Conformi, CTR Firenze, sez. 17, 6 febbraio 2014, n. 245; ID, sez. 8, 20 settembre 2012, n. 109, entrambe in banca-dati *Ilsole24ore*.

prevedono limitazioni formali o temporali alla compensazione. Sarà dunque applicabile la sanzione di cui all'art. 13, D.lgs. n. 471/97 (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione), anche nel caso in cui il contribuente utilizzi in compensazione il credito Iva in misura superiore al limite di 10.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro in assenza del prescritto visto di conformità<sup>53</sup>.

### **3.2. La compensazione mediante utilizzo del credito (per imposte sui redditi ed Iva) in presenza di iscrizioni a ruolo superiori ad euro 1.500,00 (art. 31, comma 1, primo periodo, D.l. n. 78/10).**

L'art. 31, comma 1, primo periodo, D.l. n. 78/10<sup>54</sup>, ha previsto - testualmente - che a decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'art. 17, D.lgs. n. 241/97, relativi alle imposte erariali, è vietata fino alla concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore ad euro 1.500,00, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il secondo periodo della norma in esame prevede poi che, in caso di "*inosservanza del divieto*", si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. Il terzo periodo prevede altresì che la sanzione non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato. Si

---

<sup>53</sup> Cfr. Agenzia Entrate, circolare 15 gennaio 2010, n. 1/E, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>54</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

tratta di una ulteriore e diversa limitazione alla facoltà di compensazione rispetto a quelle previste dal D.lgs. n. 241/97, in precedenza esaminate. Con la norma in esame, il legislatore ha inteso escludere la possibilità avvalersi dalla compensazione quando il contribuente, pur essendo titolare di un credito nei confronti dell'Erario, sia contestualmente debitore a fronte di precedenti iscrizioni a ruolo per le quali sono scaduti gli ordinari termini di pagamento. La disposizione, come rilevato in dottrina<sup>55</sup>, è formulata in maniera alquanto ambigua ed imprecisa. Per comprenderne i limiti applicativi, sarà quindi indispensabile individuarne la *ratio* e le finalità.

Come indicato nella relazione ministeriale di accompagnamento al D.l. n. 78/10<sup>56</sup>, la norma intende evitare “*l'incongrua conseguenza*” di consentire la compensazione immediata a chi è nel contempo debitore di altri importi iscritti a ruolo, anche di considerevole ammontare e risalenti nel tempo e che “*si ostina a non pagare*”, costringendo gli organi della riscossione a “*defatiganti*” attività esecutive, spesso vanificate da deliberate spoliazioni preventive del patrimonio del debitore. La disposizione di cui all'art. 31, D.l. n. 78/10, avrebbe pertanto l'intento di incidere proprio sulle situazioni indicate, mediante l'inibizione ad operare la compensazione dei crediti qualora al contribuente siano state notificate cartelle di pagamento per imposte erariali, e sia scaduto il termine di pagamento. Così stando le cose, si può ragionevolmente affermare che la limitazione non riguardi i crediti d'imposta c.d. “in senso stretto”, ossia i crediti

---

<sup>55</sup> V. A. MARCHESELLI, *Difficoltà applicative e dubbi di costituzionalità dei limiti alla autocompensazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3848, secondo il quale la maldestra formulazione della norma costringerebbe l'interprete ad operare un intervento di “*ortopedia giuridica*”.

<sup>56</sup> In banca-dati *Fisconline*.

concessi a titolo di “agevolazione fiscale”, ma solo quelli derivanti dalle dichiarazioni periodiche delle “*imposte erariali*”. La norma intende infatti azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall’anticipazione di imposte da parte dello stesso<sup>57</sup>, e privilegiare l’utilizzo del credito per il pagamento delle imposte periodiche relative ad annualità precedenti (e già iscritte a ruolo) piuttosto che delle imposte correnti<sup>58</sup>.

In relazione ai debiti che impediscono la compensazione, la norma fa riferimento a quelli “*iscritti a ruolo per imposte erariali*” di ammontare superiore ad euro 1.500,00. Il riferimento espresso alle iscrizioni a ruolo, contenuto anche nella rubrica dell’art. 31, D.l. n. 78/10<sup>59</sup>, fa sorgere un rilevante problema interpretativo in relazione agli importi pretesi con gli avvisi di accertamento c.d. “esecutivi”, introdotti dall’art. 29 del medesimo D.l. n. 78/10. Occorre dunque domandarsi se i debiti che impediscono la compensazione siano anche quelli derivanti da tali atti impositivi, nonostante ad essi non consegua più alcuna iscrizione a ruolo. In dottrina vi è chi ha fornito risposta positiva, perché l’art. 29, comma 1, lett. g), D.l. n. 78/10, equiparerebbe a tutti gli effetti le somme richieste mediante avvisi di accertamento esecutivi con le somme iscritte a

---

<sup>57</sup> Cfr. Agenzia Entrate, circolare 11 marzo 2011, n. 13/E, in banca-dati *Fisconline*.

<sup>58</sup> Come indicato in precedenza, l’art. 31, comma 1, quarto periodo, D.l. n. 78/10, ha infatti esteso la compensazione disciplinata dall’art. 17, D.lgs. n. 241/97, anche i debiti derivanti da importi iscritti a ruolo.

<sup>59</sup> “*Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi*”.

ruolo<sup>60</sup>. La conclusione si presta a qualche ulteriore approfondimento. In primo luogo, non dovrebbe essere casuale che il legislatore abbia specificato che il limite alla compensazione operi solo in presenza di somme iscritte a ruolo, considerato che con lo stesso D.l. n. 78/10 è stato introdotto l'avviso di accertamento esecutivo. Si tratta di un problema di coerenza interna dell'intero D.l. n. 78/10, perché se con una norma viene eliminata la necessità dell'iscrizione a ruolo (art. 29) e con l'altra viene espressamente indicata l'iscrizione a ruolo come causa ostativa alla compensazione (art. 31), l'intento del legislatore dovrebbe essere proprio quello di circoscrivere l'applicazione dell'art. 31 a soli debiti richiesti con avvisi di accertamento "tradizionali". A ciò si aggiunga che il dichiarato intento dell'art. 31, D.l. n. 78/10, sarebbe proprio quello di "sanare" inadempienze pregresse rispetto alla sua entrata in vigore, in relazione a debiti *"risalenti nel tempo"*, e che il contribuente *"si ostina a non pagare, costringendo gli organi della riscossione a defatiganti attività esecutive"*<sup>61</sup>. Inoltre, è ben vero che l'art. 29, comma 1, lett. g), D.l. n. 78/10, dispone che *"i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione"*, ma ciò rileva espressamente solo *"ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma"*. Da tutto ciò si potrebbe desumere che, oltre alla chiara formulazione letterale dell'art. 31, vi sono anche altre ragioni per escludere che i debiti derivanti dagli avvisi di accertamenti esecutivi possano comportare limitazioni alla facoltà di compensazione.

I debiti rilevanti sono poi solo quelli *"per i quali è scaduto il termine di pagamento"*. Ciò significa che, fino al

---

<sup>60</sup> M. BASILAVECCHIA, *Compensazione e ruoli*, in *Corr. trib.*, 2011, 2656.

<sup>61</sup> Cfr. Relazione ministeriale di accompagnamento al D.l. n. 78/10, cit.

termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento<sup>62</sup>, la compensazione è sempre possibile. Ciò, secondo la dottrina, potrebbe consentire al contribuente di aggirare la norma anticipando il versamento - rispetto alla sua ordinaria scadenza - ad una data antecedente rispetto al termine ultimo di pagamento del ruolo<sup>63</sup>. La formulazione letterale della norma pare però insuperabile, ed anzi avranno rilievo, al fine di escludere la limitazione alla compensazione, tutte le vicende che possono incidere sulla scadenza del termine per effettuare il versamento degli importi a ruolo<sup>64</sup>, quali la concessione della rateazione da parte dell'Agente della riscossione<sup>65</sup> o la sospensione della riscossione, giudiziale<sup>66</sup> o amministrativa<sup>67</sup>.

L'art. 31, comma 1, terzo periodo, D.l. n. 78/10, prevede poi che in ipotesi di compensazione in presenza di ruoli scaduti, la sanzione del 50% non può comunque essere irrogata *“fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale”*. Il legislatore ha quindi previsto il caso in cui la limitazione alla compensazione sia la conseguenza di un'iscrizione a ruolo illegittima, ad ha quindi subordinato l'irrogabilità della sanzione all'esito del procedimento giurisdizionale instaurato dal contribuente avverso il ruolo o l'atto impositivo (da cui il ruolo deriva). In questi casi, i termini per la notifica del provvedimento di

---

<sup>62</sup> Art. 25, comma 2, D.p.r. n. 602/73.

<sup>63</sup> V. A. MARCHESELLI, *Difficoltà applicative e dubbi di costituzionalità dei limiti alla autocompensazione*, cit., p. 3848.

<sup>64</sup> Cfr. Agenzia Entrate, circolare 11 marzo 2011, n. 13/E, cit.

<sup>65</sup> Art. 19, D.p.r. n. 602/73.

<sup>66</sup> Art. 47, D.lgs. n. 546/92.

<sup>67</sup> Art. 39, D.p.r. n. 602/73.

contestazione delle sanzioni<sup>68</sup> “*decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione*”. In caso di annullamento del ruolo, quindi, la compensazione del contribuente risulterà del tutto legittima, con conseguente inapplicabilità della sanzione del 50%.

#### **4. L'inesistenza del credito d'imposta (“in senso stretto”) opposto in compensazione. La funzione dell'atto di recupero *ex art. 1, comma 421, L. n. 311/04* e la portata della sanzione per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti prevista dall'*art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08*.**

Anche i crediti d'imposta c.d. “in senso stretto”, ossia quelli che il legislatore concede a titolo di “agevolazione fiscale” a fronte di specifici investimenti o spese<sup>69</sup>, possono essere utilizzati in compensazione per eseguire i versamenti diretti o per effettuare il pagamento degli importi iscritti a ruolo<sup>70</sup>. I crediti in esame si differenziano da quelli derivanti dalle dichiarazioni periodiche perché non sorgono come conseguenza del “normale” meccanismo applicativo delle imposte sui redditi o dell'Iva, ma esclusivamente per finalità agevolative. Essi esistono nella misura in cui il contribuente sostiene la spesa o realizza l'intervento che il legislatore, di volta in volta, ritiene meritevole di agevolazione. Se il

---

<sup>68</sup> La sanzione del 50% non è collegata ad alcun tributo, nel senso che la violazione dell'art. 31, comma 1, D.l. n. 78/10, non comporta il recupero di imposte da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'irrogazione della sanzione avverrà quindi secondo la procedura disciplinata dall'art. 16, D.lgs. n. 472/97.

<sup>69</sup> In merito, si rinvia a quanto già precisato al secondo paragrafo di questo capitolo.

<sup>70</sup> Secondo quanto previsto, rispettivamente, dagli artt. 17, D.lgs. n. 241/97, e 31, comma 1, quarto periodo, D.l. n. 78/10.

contribuente effettua l'investimento individuato dalla legge diviene titolare di un credito d'imposta generalmente utilizzabile in compensazione *ex art. 17, D.lgs. n. 241/97*, previa indicazione del credito - a pena di decadenza - nella dichiarazione dei redditi<sup>71</sup>. Si pone quindi il problema di esaminare il trattamento sanzionatorio da riservare a chi utilizza in compensazione crediti d'imposta inesistenti per assenza dei requisiti previsti dalla legge istitutiva.

Tutte le conclusioni cui si è giunti in precedenza rimangono valide anche in relazione ai crediti d'imposta "agevolativi". L'inesistenza del credito non impedisce infatti il verificarsi degli effetti estintivi della compensazione, e quindi non sarà configurabile alcuna violazione di omesso versamento in relazione al tributo cui si riferisce la posizione debitoria del contribuente. Si è altresì argomentato che l'inesistenza del credito (per imposte sui redditi ed Iva) attiene esclusivamente alla infedeltà della dichiarazione; con l'avviso di accertamento l'Amministrazione finanziaria potrà "recuperare" l'intero ammontare del credito insussistente ed irrogare la sanzione dal 100 al 200% per infedele dichiarazione.

Con riferimento ai crediti d'imposta "agevolativi" vi è però una particolarità, che riguarda tanto il procedimento di "recupero" del credito inesistente, quanto la sanzione irrogabile in ipotesi di suo utilizzo in compensazione. L'avviso di accertamento disciplinato dagli artt. 42, D.p.r. n. 600/73 e 54, D.p.r. n. 633/72, consente di rettificare esclusivamente i crediti per imposte sui redditi ed Iva, ossia i crediti che sorgono come conseguenza del "normale" meccanismo applicativo di tali tributi. Per quanto riguarda le imposte sui redditi, gli artt. da 37 a 41, D.p.r. n. 600/73, attribuiscono all'Amministrazione il potere di rettificare la

---

<sup>71</sup> Nella apposita "sezione" dedicata ai crediti d'imposta agevolativi, denominata "Quadro RU".

dichiarazione nel caso in cui l'infedele indicazione del reddito comporti un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante. I crediti d'imposta "agevolativi" nulla hanno a che fare con il reddito o con l'imposta del periodo; vengono infatti indicati in dichiarazione (nel Quadro RU) solo per "informare" l'Amministrazione della loro esistenza<sup>72</sup> e per consentire i controlli *ex artt. 36bis*, D.p.r. n. 600/73, e *54bis*, D.p.r. n. 633/72, potendo essere utilizzati in compensazione per eseguire i versamenti diretti. Analogamente l'art. 54, D.p.r. n. 633/72, consente l'emissione dell'avviso di accertamento solo quando, con chiaro - ed esclusivo - riferimento all'Iva, risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante. Lo stesso vale per il controllo c.d. "formale" della dichiarazione, nonostante l'art. *36ter*, comma 2, lett. d), D.p.r. n. 600/73, faccia generico riferimento ai "crediti d'imposta" che l'Amministrazione è legittimata a rettificare "*in base ai dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti richiesti ai contribuenti*". Per consolidato orientamento della Corte di Cassazione, infatti, tale procedura - che si conclude con la diretta iscrizione a ruolo delle imposte e delle sanzioni conseguenti alla rettifica<sup>73</sup> - non può mai essere utilizzata per contestare l'esistenza o la spettanza di un credito d'imposta (trattandosi di attività che richiede un'indagine interpretativa della documentazione, ovvero una valutazione giuridica della

---

<sup>72</sup> Secondo F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 190, le disposizioni che subordinano la possibilità di fruire di una agevolazione fiscale ad un particolare adempimento procedurale (quale la presentazione di una domanda o l'obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi), hanno la finalità di garantire la certezza nei rapporti tra fisco e contribuente, di tutelare l'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi e di evitare possibili abusi.

<sup>73</sup> Cfr. art. 14, lett. a), D.p.r. n. 602/73.

norma applicata), occorrendo in tali casi un provvedimento esplicitamente motivato al fine di rendere edotto il contribuente del processo logico-giuridico seguito dall'Amministrazione nella diversa determinazione del credito d'imposta<sup>74</sup>.

In sostanza, prima del 2004, nessuna norma disciplinava il procedimento di accertamento dell'esistenza e della spettanza dei crediti d'imposta "agevolativi" esposti in dichiarazione. In un simile contesto, non pare casuale che l'Amministrazione finanziaria abbia autonomamente "istituito" un provvedimento impositivo denominato "avviso di recupero del credito d'imposta". Con circolare n. 35/E dell'8 luglio 2003<sup>75</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha infatti diffuso uno "schema di provvedimento", raccomandandone agli Uffici l'utilizzo "*per il recupero dei crediti d'imposta che, a seguito dei riscontri effettuati, risultino indebitamente utilizzati in compensazione dei versamenti dovuti*"<sup>76</sup>. Solo nell'anno 2004 il legislatore è intervenuto per fornire una "copertura normativa"<sup>77</sup> agli indicati avvisi di recupero,

---

<sup>74</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 30 novembre 2012, n. 21349, in banca-dati *De Iure*. Conformi, ID, 27 giugno 2008, n. 17638, in banca-dati *Fisconline*; ID, 29 maggio 2006, n. 12762, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2299, con nota di P. CENTORE, *Limiti operativi delle rettifiche formali ai fini iva*; ID, 17 marzo 2000, n. 3119, in *Giur. it.*, 2001, p. 1286.

<sup>75</sup> In *Boll. trib.*, 2003, p. 1085.

<sup>76</sup> Le indicazioni fornite con tale circolare sono infatti relative all'attività di controllo nei confronti dei soggetti che usufruiscono dei crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione (art. 4, L. 27 dicembre 1997, n. 449) e per gli investimenti in aree svantaggiate (art. 8, L. 23 dicembre 2000, n. 388).

<sup>77</sup> D. CARMINEO, *Dubbi ed incertezze esegetiche ed applicative in relazione ai cosiddetti "avvisi di recupero" del credito d'imposta "legalizzati" dalla legge finanziaria 2005*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 759. Nello stesso senso, A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012, p. 55, secondo la quale il

stabilendo, con l'art. 1, comma 421, L. n. 311/04, che tali provvedimenti devono essere utilizzati per *“la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione”*<sup>78</sup>.

Tramite l'avviso di recupero, l'Amministrazione non procede ad alcuna rettifica della dichiarazione perché, come già argomentato, i crediti d'imposta “agevolativi” nulla hanno a che fare con il reddito o con l'imposta del periodo. L'attività di accertamento dell'Amministrazione si concentra esclusivamente sulle compensazioni effettuate dal contribuente mediante l'utilizzo dei crediti d'imposta esposti nel Quadro RU. In questi casi, l'oggetto dell'attività amministrativa è il “recupero” dei crediti utilizzati in compensazione senza che vi fossero i presupposti e le condizioni, previste dalla legge, per usufruire di tali agevolazioni. Il provvedimento disciplinato dall'art. 1,

---

legislatore ha inteso recepire una prassi applicativa che già vedeva l'Amministrazione impegnata nel recupero dei crediti d'imposta “agevolativi” indebitamente utilizzati in compensazione.

<sup>78</sup> L'art. 1, comma 421, L. n. 311/04 (“Atto di recupero motivato per riscossione crediti indebitamente utilizzati”) prevede che *“ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973”*. I successivi commi 422 e 423 disciplinano, rispettivamente, le modalità di riscossione degli importi “recuperati” e la competenza degli Uffici ad emettere gli atti previsti dal comma 421.

comma 421, L. n. 311/04, è infatti utilizzabile, in generale, per il recupero dei crediti *indebitamente utilizzati*, e quindi tanto in ipotesi di inesistenza del credito quanto in quella di mera inutilizzabilità.

Da tutto ciò è possibile trarre una importante conclusione in ordine alle sanzioni irrogabili in caso di inesistenza dei crediti d'imposta "agevolativi" utilizzati in compensazione. Se, come detto, il disconoscimento dell'esistenza del credito non comporta alcuna rettifica della dichiarazione, non potrà essere irrogata la sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97. D'altra parte, come già argomentato in precedenza, la mera indicazione del credito nella delega di pagamento F24 produce comunque gli effetti estintivi della compensazione. Nel caso in cui però l'Amministrazione contesti l'esistenza del credito, sorgerà un'obbligazione di importo corrispondente al *quantum* del credito compensato, e il contribuente rimarrà debitore di una somma pari al credito inesistente. Non a caso, infatti, ciò che è oggetto di "recupero" è l'ammontare del credito inesistente, e non il tributo il cui obbligo di versamento è stato adempiuto mediante compensazione. Anche in questi casi, dunque, la compensazione è equiparabile alla creazione di un debito d'imposta pari al credito indicato "in eccesso" (perché inesistente) nella delega di pagamento<sup>79</sup>, con conseguente irrogabilità della sanzione del 30% prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., p. 81-82.

<sup>80</sup> Cfr. Cass. civ. sez. trib, 15 aprile 2011, n. 8681, in banca-dati *De Iure*, secondo la quale, pur in assenza di una specifica sanzione irrogabile in ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti d'imposta "agevolativi" inesistenti (la Corte si è pronunciata su di una fattispecie alla quale non era applicabile la disciplina sanzionatoria introdotta dall'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, della quale si parlerà successivamente), ove i crediti d'imposta per incremento

Queste conclusioni, aderenti al dettato normativo, si prestano però ad alcune considerazioni. Non può infatti passare inosservato il differente trattamento sanzionatorio che il legislatore ha riservato alle ipotesi di inesistenza del credito per imposte sui redditi ed Iva (sanzione per infedele dichiarazione, dal 100 al 200% del credito) rispetto ai casi di inesistenza dei crediti d'imposta "agevolativi" (sanzione per omesso versamento, pari al 30% del credito inesistente). La differenza nella misura delle sanzioni appare del tutto ingiustificata, perché in entrambe le circostanze citate sono ugualmente caratterizzate dall'inesistenza del diritto di credito verso l'Erario. Il differente trattamento sanzionatorio pare ancor più ingiustificato con riferimento alla gravità della condotta, sotto il profilo dell'ostacolo all'attività di accertamento; indipendentemente dalla "natura" del credito, infatti, la violazione non è rilevabile dall'Amministrazione tramite una mera procedura di liquidazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73, ma solo mediante una "ordinaria" attività di accertamento che si conclude con la notifica di un provvedimento impositivo motivato<sup>81</sup>.

Nel 2008 il legislatore ha eliminato questa anomalia, "uniformando" il trattamento sanzionatorio. Con l'art. 27,

---

occupazionale vengano utilizzati in compensazione di imposte dovute, in assenza dei relativi presupposti, si concretizza un'ipotesi di omesso versamento di imposta dovuta, sanzionabile ai sensi dell'art. 13, D.lgs. n. 471/97.

<sup>81</sup> Cfr. Cass. civ. sez. trib., 24 luglio 2013, n. 18033, in banca-dati *Fisconline*, secondo la quale gli avvisi di recupero di crediti d'imposta (anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 311/04, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione), oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono, al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato.

comma 18, D.l. n. 185/08<sup>82</sup>, è stato infatti previsto che *“l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi”*. La disposizione in esame è stata successivamente integrata per aumentare la misura della sanzione (200%) in caso di violazioni di particolare gravità<sup>83</sup>, e per escludere la possibilità di avvalersi della c.d. *“definizione agevolata”*<sup>84</sup>. L'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta *“agevolativi”* inesistenti, dunque, dopo l'entrata in vigore del D.l. n. 185/08, è sanzionata al pari dell'infedele dichiarazione dalla quale emerge un credito (per imposte sui redditi ed Iva) superiore a quello spettante. In entrambi i casi, infatti, il comportamento del contribuente giustifica la previsione di una sanzione più elevata rispetto a quella prevista per l'omesso versamento di imposte dichiarate (art. 13, D.lgs. n. 471/97), perché l'inesistenza del presupposto del diritto di credito emerge solo a seguito di specifici riscontri ed

---

<sup>82</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2.

<sup>83</sup> L'art. 7, comma 2, D.l. n. 5/09, convertito con modificazioni dalla L. 9 aprile 2009, n. 33, ha integrato l'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, con la seguente previsione: *“è punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare”*.

<sup>84</sup> L'art. 10, comma 1, lett. a), n. 8), D.l. n. 78/09, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, ha integrato l'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, con la seguente previsione: *“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”*.

accertamenti, non effettuabili mediante una mera attività di liquidazione della dichiarazione<sup>85</sup>.

Secondo alcuni Autori, la generica locuzione “*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*”, contenuta nell’art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, renderebbe applicabile la sanzione *ivi* prevista a *tutti* crediti che possono essere utilizzati in compensazione per eseguire versamenti diretti, e quindi indipendentemente dalla loro natura (per imposte periodiche o “agevolativi”)<sup>86</sup>. Per quanto finora argomentato, pare invece possibile sostenere che la sanzione introdotta dal D.l. n. 185/08, sia applicabile con esclusivo riferimento alle ipotesi di inesistenza dei crediti “agevolativi”. Si è infatti già argomentato che l’inesistenza dei crediti per imposte sui redditi ed Iva attiene esclusivamente all’infedeltà della dichiarazione, con conseguente irrogabilità della sola sanzione prevista, rispettivamente, dagli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97 (sanzione dal 100 al 200% del credito non spettante), anche nel caso di utilizzo di detti crediti in compensazione<sup>87</sup>. Il credito (per imposte sui redditi ed Iva) inesistente viene recuperato ad esito della rettifica della dichiarazione, senza che ciò comporti alcuna violazione

---

<sup>85</sup> Nella Relazione illustrativa al D.l. n. 185/08 (in banca-dati *Fisconline*) si legge infatti che la sanzione per l’utilizzo in compensazione di crediti “agevolativi” inesistenti, considerata la natura della violazione, non può essere inferiore a quella irrogabile in ipotesi di dichiarazione infedele nella quale sia indicato un credito superiore a quello spettante.

<sup>86</sup> M. LOGOZZO, *Gli incerti confini dell’indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2662.

<sup>87</sup> Cfr. R. FANELLI, *La indebita compensazione di tributi tra frode ed omesso versamento*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 67, secondo il quale, correttamente, in ipotesi di infedele dichiarazione non può essere irrogata né la sanzione per omesso versamento (art. 13, D.lgs. n. 471/97), né quella per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08).

in relazione al suo utilizzo in periodi d'imposta successivi. Il recupero del credito "fittizio" nell'anno in cui è sorto (tramite l'obbligo di pagare una importo corrispondente al credito inesistente), a parere della stessa Amministrazione<sup>88</sup>, comporta la legittimità di tutte le successive compensazioni. L'inesistenza dei crediti "agevolativi", invece, non comportando l'infedeltà della dichiarazione, è sanzionabile unicamente nel caso del loro utilizzo in compensazione, secondo la previsione di cui all'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08. Se quest'ultima sanzione potesse essere irrogata *anche* quando l'inesistenza riguarda crediti per imposte periodiche, si verificherebbe un differente trattamento sanzionatorio fondato esclusivamente sulla diversa "natura" del credito perché, solo con riferimento ai crediti per imposte sui redditi ed Iva, alla sanzione per infedele dichiarazione (conseguente all'indicazione di un credito superiore a quello spettante, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo) si aggiungerebbe anche quella prevista dal D.l. n. 185/08 (in seguito all'utilizzo in compensazione del credito). Una simile conclusione pare esclusa delle stesse ragioni che hanno indotto il legislatore ad introdurre la sanzione per "*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*", ossia la necessità di prevedere, per l'utilizzo in compensazione di crediti "agevolativi" inesistenti, una sanzione "non inferiore" a quella irrogabile in ipotesi dell'infedele dichiarazione (nella quale sia indicato un credito per imposte periodiche superiore a quello spettante).

Vi è poi da aggiungere che il comma 16<sup>89</sup> dell'art. 27, D.l. n. 185/08, prevede espressamente che "*la riscossione dei*

---

<sup>88</sup> Min. Fin., risoluzione 25 luglio 1983, n. 77 (prot. n. 341646/83), cit.

<sup>89</sup> Che dispone: "*salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto*

*crediti inesistenti utilizzati in compensazione*” deve avvenire tramite il provvedimento disciplinato dall’art. 1, comma 421, L. n. 311/04, con ciò creando una ben precisa correlazione tra la sanzione irrogabile (quella prevista dal comma 18 dell’art. 27, D.l. n. 185/08) e la tipologia di strumento impositivo (l’atto di recupero). Ciò conferma ulteriormente che la sanzione per “*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*” può essere irrogata solo quando vi sono i presupposti per emettere l’atto di recupero previsto dalla L. n. 311/04, ossia quando il credito inesistente utilizzato in compensazione è un credito “agevolativo”<sup>90</sup>.

In dottrina vi è invece chi ritiene che l’atto di recupero possa essere utilizzato anche nei casi di inesistenza dei crediti per imposte sui redditi ed Iva. Secondo questa tesi, l’Amministrazione avrebbe una “*duplice possibilità di controllo*”, attuabile rettificando “*l’atto che «dichiara» l’esistenza del credito*” (e cioè la dichiarazione periodica, tramite un “ordinario” avviso di accertamento) o, in alternativa, disconoscendo direttamente l’esistenza del credito compensato, senza rettifica della dichiarazione

---

*dall’articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l’atto di cui all’art. 1, comma 421, legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell’art. 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”.*

<sup>90</sup> Cfr. A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, cit., p. 119, secondo la quale l’atto di recupero ex art. 1, comma 421, L. n. 311/04, sarebbe stato espressamente introdotto per consentire agli Uffici il recupero dei crediti d’imposta “agevolativi” indebitamente fruiti. Nello stesso senso, ID, *Agevolazioni fiscali e processo*, in M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p. 323.

(tramite l'avviso di recupero disciplinato dall'art. 1, comma 421, L. n. 311/04)<sup>91</sup>. In sostanza, in seguito all'introduzione dei c.d. atti di recupero, l'Amministrazione finanziaria disporrebbe di uno strumento impositivo alternativo - ma dagli effetti sostanzialmente analoghi - rispetto all'ordinario avviso di accertamento, perché il "recupero" del credito potrebbe comunque essere effettuato con entrambi i provvedimenti citati<sup>92</sup>. Secondo questa interpretazione, le disposizioni recate dalla L. n. 311/04 e dal D.l. n. 185/08, il cui dichiarato intento sarebbe proprio quello di "colmare" le lacune esistenti nella normativa dedicata al contrasto dell'utilizzo indebito dei crediti "agevolativi", si sarebbero addirittura sovrapposte alle disposizioni - già esistenti - relative al controllo dell'effettiva spettanza dei crediti per imposte sui redditi ed Iva. Da ciò deriverebbe, indirettamente, che la sanzione prevista dall'art. 27, D.l. n. 185/08, potrebbe sì essere applicata anche in caso di utilizzo in compensazione di crediti per imposte sui redditi ed Iva inesistenti, ma *in alternativa* (e, quindi, senza alcuna sovrapposizione) rispetto a quella prevista per l'infedele dichiarazione. E' invece pacifico che l'esistenza dei crediti per imposte sui redditi ed Iva poteva essere negata già prima dell'introduzione dell'atto di recupero (tramite un "ordinario" avviso di accertamento), e la sanzione minima dal 100% poteva essere irrogata anche

---

<sup>91</sup> M. BASILAVECCHIA, *La difficile interstizialità della compensazione*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 97.

<sup>92</sup> Sempre secondo M. BASILAVECCHIA, *Le nuove regole sulle compensazioni*, cit., p. 2422, esisterebbe un "rapporto di concorso" tra il potere di procedere direttamente al recupero del credito indebitamente fruito (con l'atto di recupero) e il potere di rettificare la dichiarazione (con l'avviso di accertamento), eliminando a monte il presupposto per la successiva compensazione.

prima delle previsioni di una apposita sanzione per “*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*”. Non sembra quindi possibile sostenere che il legislatore avrebbe attribuito all’Amministrazione un potere di cui già disponeva, così creando una sorta di “doppia facoltà” la cui utilità, per i motivi, esposti, pare difficilmente individuabile.

In definitiva, la sanzione prevista dall’art. 27, comma 18, D.lgs. n. 185/08 può essere irrogata esclusivamente quando viene contestata l’esistenza dei crediti “agevolativi” utilizzati in compensazione. L’impostazione proposta ha il pregio di tracciare una ben precisa demarcazione tra le sanzioni (ora) esistenti nel nostro ordinamento, e di distinguerne l’applicazione in relazione alla “natura” del credito, con ciò escludendo ogni ipotesi di “sovrapposizione” (o di “irrogabilità alternativa”) tra le stesse.

#### **4.1. L’inutilizzabilità del credito d’imposta (“in senso stretto”) opposto in compensazione.**

Anche per i crediti “agevolativi”, così come per quelli relativi ad imposte sui redditi ed Iva, è necessario distinguere le ipotesi di *inesistenza* da quelle di mera *inutilizzabilità*.

Quando viene in discussione l’esistenza del credito d’imposta “agevolativo”, il recupero dell’importo utilizzato in compensazione deve avvenire tramite il provvedimento previsto dall’art. 1, comma 421, L. n. 311/04, che consente “*la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati*”. Contestualmente, secondo il procedimento disciplinato dall’art. 17, comma 1, D.lgs. n. 472/97<sup>93</sup>, deve essere irrogata

---

<sup>93</sup> Secondo il quale le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono devono essere irrogate, senza previa contestazione (e quindi in deroga all’ordinario procedimento previsto dall’art. 16, D.lgs. n. 472/97), con atto contestuale al provvedimento impositivo.

la sanzione prevista dall'art. 27, comma 18, D.lgs. n. 185/08, essendo questa applicabile - stante la sua chiara formulazione letterale - solo alle ipotesi di utilizzo in compensazione di "*crediti inesistenti*". Diverso il caso della *inutilizzabilità* del credito che, come già esposto in precedenza, è la conseguenza della violazione delle norme che disciplinano la compensazione. Anche in relazione ai crediti "agevolativi", il legislatore impone due differenti condizioni: la compensazione, che non può comunque superare il limite massimo di euro 250.000 per ciascun periodo d'imposta<sup>94</sup>, deve avvenire mediante crediti "*risultanti dalle dichiarazioni*", secondo la "regola" prevista dall'art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97.

La compensazione del credito "oltre soglia" può essere rilevata tramite una mera attività di liquidazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73<sup>95</sup>, alla quale consegue, ai fini sanzionatori, la

---

<sup>94</sup> L'art. 1, comma 53, L. n. 244/07, ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel Quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di euro 250.000. La stessa disposizione ha altresì stabilito che tale limite massimo non si applica al credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 280, L. 296/06 (credito per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, successivamente abrogato dall'art. 23, comma 7, D.L. n. 83/12, convertito dalla L. n. 134/12) e a quello previsto dall'articolo 1, comma 271, L. 296/06 (credito per l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise), a partire dalla data del 1° gennaio 2010. In merito, cfr. Min. Fin., risoluzione 3 aprile 2008, n. 9/DF, in banca-dati *Fisconline*, secondo la quale il limite annuale dovrebbe intendersi riferito alla "massa" complessiva dei crediti d'imposta da indicare nel Quadro RU.

<sup>95</sup> Tale disposizione prevede il controllo automatizzato delle dichiarazioni e dei relativi versamenti diretti tramite "*l'esame degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria*". Il superamento del limite

violazione di omesso versamento prevista dall'art. 13, D.lgs. n. 471/97<sup>96</sup>. Nonostante in tale ipotesi si producano comunque gli effetti estintivi della compensazione, è violata la norma che ne disciplina il limite massimo annuale; ciò, secondo la dottrina, assume efficacia costitutiva di una corrispondente obbligazione<sup>97</sup>, cui sarà commisurata la sanzione del 30%. Nonostante si tratti di crediti "agevolativi", la rilevabilità della violazione tramite l'analisi automatizzata dei modelli F24 esclude l'utilizzo del c.d. "atto di recupero", perché l'art. 1, comma 421, L. n. 311/04, fa comunque salve "le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Più complessa è invece la circostanza in cui il contribuente utilizzi in compensazione crediti "agevolativi" non indicati in dichiarazione. Con riferimento ai crediti per imposte sui redditi ed Iva, si è argomentato che l'omessa

---

massimo è quindi individuabile attraverso un mero riscontro dei modelli di versamento F24.

<sup>96</sup> Commisurata all'importo del credito che non poteva essere utilizzato, e della quale - con il medesimo procedimento - viene richiesta la restituzione. Ai sensi dell'art. 13, comma 1, terzo periodo, D.lgs. n. 471/97, la sanzione del 30% si applica infatti anche nei casi di liquidazione *ex art. 36bis*, D.p.r. n. 600/73. Nello stesso senso, G. INGRAO - R. LUPI, *Inapplicabile la sanzione aggravata per «indebita compensazione» per le violazioni rilevabili dai controlli delle dichiarazioni*, cit., p. 328, che ritengono applicabile la sanzione del 30% "alle compensazioni irregolari di crediti esistenti, come nel caso di compensazioni ... effettuate oltre ... soglia". In giurisprudenza, v. CTP Milano, sez. 42, 17 ottobre 2013, n. 291, in banca-dati *Ilsole24Ore*, che ha espressamente escluso, in tali ipotesi, l'irrogabilità della sanzione dal 100 al 200% prevista dall'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08.

<sup>97</sup> A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 886.

indicazione del credito in dichiarazione comporta la violazione dell'art. 17, D.lgs. n. 241/97, perché il legislatore ha espressamente consentito l'utilizzo in compensazione dei soli crediti "*risultanti dalle dichiarazioni*", con conseguente irrogabilità della sanzione del 30%. In relazione ai crediti "agevolativi", invece, l'indicazione del credito in dichiarazione non rileva solamente come condizione per poter operare la compensazione, ma anche (e soprattutto) come condizione di *esistenza* del credito stesso, quantomeno nei casi in cui questa è prevista a pena di decadenza<sup>98</sup>. L'ipotesi di "omissione totale", e cioè il caso di utilizzo in compensazione di un credito "agevolativo" non indicato in dichiarazione, potrebbe integrare la condotta prevista dall'art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08 ("*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*"), perché, a rigore, l'omessa indicazione in dichiarazione comporta l'inesistenza del credito<sup>99</sup>. Ed infatti,

---

<sup>98</sup> Si veda, ad esempio, il credito d'imposta per "*l'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi*", istituito dall'art. 1, comma 228, L. n. 244/07. Il successivo comma 229 prevede che il credito può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.lgs. n. 241/97 (indicazione in dichiarazione come condizione per la compensazione), e deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi (indicazione in dichiarazione come condizione di esistenza del credito). Circa la natura di "sanzione impropria" delle previsioni di decadenza in ipotesi di omessa indicazione in dichiarazione (con riferimento al credito d'imposta per i dividendi di cui all'abrogato art. 14, D.p.r. n. 917/86), cfr. G. PORCARO, *Decadenza dal diritto al credito di imposta per omessa dichiarazione del dividendo e "principio di offensività" nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1194; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 282.

<sup>99</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 28 giugno 2002, n. 9475, in banca-dati *De Iure*, secondo la quale all'omessa indicazione in dichiarazione, quando è prevista a pena di decadenza, consegue l'inesistenza del

in dottrina è stato affermato che tale sanzione dev'essere applicata nei casi in cui il contribuente, pur non indicando alcunché nel Quadro RU della dichiarazione, effettui comunque la compensazione esponendo il credito nella (sola) delega di pagamento F24<sup>100</sup>. Potrebbe esservi spazio, invero, per giungere a soluzioni differenti, poiché le conclusioni appena indicate non si basano sugli effetti da attribuire alla omessa indicazione in dichiarazione, ma da considerazioni relative all'insidiosità della condotta di colui che effettua la compensazione senza esporre il credito nel Quadro RU. Secondo questa impostazione, in sostanza, dovrebbe essere applicata la sanzione *ex art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08*, perché l'omessa indicazione in dichiarazione del credito "agevolativo" sarebbe una condotta "*particolarmente pericolosa ed ingannatoria*", non potendo essere rilevata tramite la procedura di liquidazione prevista dall'*art. 36bis, D.p.r. n. 600/73*<sup>101</sup>. Proprio questi argomenti potrebbero condurre al risultato opposto, ossia all'inapplicabilità della sanzioni per "*utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*" all'ipotesi esaminata. In primo luogo, si osserva che una delle funzioni della procedura di controllo *ex art. 36bis, D.p.r. n. 600/73*, è proprio quella di "confrontare" il contenuto della dichiarazione con i modelli di versamento F24, al fine di

---

presupposto per usufruire del credito d'imposta. Conforme, ID, 7 aprile 2000, n. 4402, in banca-dati *De Iure*.

<sup>100</sup> Cfr. G. INGRAO, *L'irrogazione delle sanzioni per irregolare e indebita compensazione di crediti tributari nell'evoluzione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, p. 423, secondo il quale la sanzione prevista dall'*art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08*, si applicherebbe solo alle compensazioni effettuate direttamente nel modello F24, "*senza che vi sia traccia nella dichiarazione tributaria*".

<sup>101</sup> Cfr. G. INGRAO - R. LUPI, *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti "compensati": un coordinamento possibile*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 458.

verificare la corrispondenza tra “dichiarato” e “versato”. La c.d. “liquidazione” della dichiarazione, infatti, comporta anche la verifica dell’ammontare delle compensazioni effettuate in rapporto alla disponibilità di crediti d’imposta indicati in dichiarazione dal contribuente<sup>102</sup>. La compensazione, come già esposto, può essere effettuata solo con crediti che risultano dalla dichiarazione, ed un simile controllo può certamente essere effettuato con modalità automatizzate, come espressamente previsto dall’art. 36bis, D.p.r. n. 600/73. Ciò, in conclusione, dovrebbe escludere che la compensazione con crediti non indicati in dichiarazione possa essere considerata “*particolarmente pericolosa ed ingannatoria*”.

Non potrebbe quindi essere irrogata la sanzione prevista dall’art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, che avrebbe invece la finalità - secondo le intenzioni del legislatore - di sanzionare quelle condotte (come l’indicazione in dichiarazione del credito “agevolativo” in assenza dei presupposti di legge) che richiedono specifici riscontri ed accertamenti, non effettuabili mediante una mera attività di liquidazione della dichiarazione<sup>103</sup>. Accogliendo queste conclusioni, in caso di utilizzo in compensazione di un credito “agevolativo” non indicato in dichiarazione potrebbe essere irrogata solo la sanzione del 30% *ex art. 13*, D.lgs. n. 471/97<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 10 maggio 2011, n. 18/E, cit.

<sup>103</sup> Cfr. Relazione illustrativa al D.l. n. 185/08, cit.

<sup>104</sup> Cfr. C. CARPENTIERI, *La nuova sanzione per l’indebita compensazione dei crediti d’imposta*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1719, secondo il quale la sanzione *ex art. 27*, comma 18, D.l. n. 185/08, può essere irrogata solo con riferimento a violazioni non rilevabili in sede di liquidazione della dichiarazione. Nello stesso senso, L. LOVECCHIO, *Utilizzo di crediti inesistenti: maxi sanzioni escluse se le violazioni risultano dai controlli automatizzati*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2241.

Infine, anche in ipotesi di “omissione parziale”, e cioè nel caso di utilizzo in compensazione di un credito “agevolativo” in misura superiore rispetto a quanto esposto in dichiarazione, l’unica sanzione irrogabile è quella prevista dall’art. 13, D.lgs. n. 471/97. Anche in tale circostanza, infatti, l’utilizzo in compensazione di un credito (in parte) non indicato in dichiarazione, comportante la violazione dell’art. 17, comma 1, D.lgs. n. 241/97, è rilevabile tramite la procedura disciplinata dall’art. 36*bis*, D.p.r. n. 600/73. Non pare infatti in alcun modo irrogabile la sanzione prevista dall’art. 27, comma 18, D.l. n. 185/08, perché secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la decadenza dalla facoltà di usufruire di un credito d’imposta si verifica solo quando il contribuente ne omette *totalmente* l’indicazione in dichiarazione. La decadenza, dunque, non si verifica quando il contribuente indica “*il credito d’imposta nella dichiarazione, ancorché in misura parziale*”<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2011, n. 30781; conforme, ID, 19 dicembre 2008, n. 29738, entrambe in banca-dati *De iure*.

## BIBLIOGRAFIA

- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011.
- S. ARMELLA, *L'omessa presentazione della garanzia nel regime dell'IVA di gruppo non può essere sanzionata al pari di un'evasione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 13.
- S. ARMELLA - V. BALDI, *La difficile tutela dall'esecuzione degli atti di rettifica emessi dall'Agenzia delle Dogane*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 801.
- M. BASILAVECCHIA, *Percorso a ostacoli per la compensazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2659.
- M. BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3393.
- M. BASILAVECCHIA, *Le nuove regole sulle compensazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2422.
- M. BASILAVECCHIA, *La difficile interstizialità della compensazione*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- M. BASILAVECCHIA, *Compensazione e ruoli*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2656.
- M. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 655.
- M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2891.

M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva a forme di tutela*, Torino, 2013.

M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 22.

F. BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione infedele e incompletezza o inesattezza della dichiarazione IVA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, p. 1220.

F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998.

M. BEGHIN, *L'accertamento di un maggiore reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta «double-face»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 638.

A. BODRITO, *La riscossione*, in G. MARONGIU - A. MARCHESELLI (a cura di), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010.

P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2230.

M. BUSICO, *Profili sanzionatori del riconoscimento delle perdite pregresse in sede di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1738.

S. CANNIZZARO, *Allargata la dilazione dei pagamenti e limitata l'iscrizione di ipoteca*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 972.

A. CARINCI - T. TASSANI, *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflativi del contenzioso tributario*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 263.

A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

D. CARMINEO, *Dubbi ed incertezze esegetiche ed applicative in relazione ai cosiddetti "avvisi di recupero" del credito d'imposta "legalizzati" dalla legge finanziaria 2005*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 759.

C. CARPENTIERI, *La nuova sanzione per l'indebita compensazione dei crediti d'imposta*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1719.

C. CARPENTIERI, *La nuova sanzione per l'indebita compensazione dei crediti d'imposta*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1719.

P. CENTORE, *Limiti operativi delle rettifiche formali ai fini iva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2299.

A. CEP PARULO, *I tributi comunali*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010.

G.M. CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 887.

A. CONTRINO, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012.

D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, vol. XLI, Milano, 1989.

R. CORDEIRO GUERRA, *Infedele dichiarazione e ritardato versamento delle imposte: cumulo o assorbimento delle sanzioni?*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3639.

R. CORDEIRO GUERRA, *Il «global service» non sconta l'accisa sull'energia elettrica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, p. 623.

R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni per ritenute non operate né versate, ovvero l'ennesimo sintomo di un sistema malato*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 328.

G. D'ANGELO, *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 209.

C. DE IESO, *Incertezze interpretative della Cassazione sui presupposti di legge per la legittima detrazione dell'eccedenza IVA nell'ipotesi di omessa dichiarazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, p. 407.

E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000.

L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.

G. FALSITTA, *Osservazioni sulla natura e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 353.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2008.

R. FANELLI, *Le perdite compensabili non evitano la sanzione per infedele dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2997.

- R. FANELLI, *La indebita compensazione di tributi tra frode ed omesso versamento*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 67.
- A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014.
- A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 886.
- A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- G. FERRANTI, *La regolarizzazione di un credito inesistente utilizzato in compensazione*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2895.
- G. FERRANTI, *Perdite di periodi d'imposta precedenti e accertamento: Corte di Cassazione più «rigida» dell'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3400.
- L. FERLAZZO NATOLI - P. MONTESANO, *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 347.
- F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.
- M.C. FREGNI, *Ancora in tema di sanzioni per errato riporto nella dichiarazione annuale di un credito già richiesto a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 79.
- M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- A.M. GAFFURI, *Gli atti esecutivi successivi all'avviso di accertamento*, in *Giur. it.*, 2012, p. 4.
- G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 597.

G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976.

A. GIOVANNINI, *Dichiarazioni annuali e continuazione nelle violazioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 745.

A. GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 342.

G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

C. GRIMALDI, *Vale il «favor rei» anche nell'applicazione delle diverse versioni del cumulo giuridico*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, p. 949.

R. IAIA, *La natura sanzionatoria dell'indennità di mora per ritardato versamento delle accise*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 983.

G. INGRAO, *Profili sanzionatori connessi all'irregolare o indebita acquisizione di rimborsi fiscali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, p. 61.

G. INGRAO - R. LUPI, *Inapplicabile la sanzione aggravata per «indebita compensazione» per le violazioni rilevabili dai controlli delle dichiarazioni*, in *Dial. trib.*, 2011, p. 331.

G. INGRAO - R. LUPI, *Ulteriori ritocchi sull'accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?*, in *Dial. trib.*, 2011, p. 441.

G. INGRAO, *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione? Il difficile inserimento sistematico di una evoluzione strutturale*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 365.

- G. INGRAO - R. LUPI, *Polemiche sull'accertamento esecutivo e sfogo di malumori precedenti*, in *Dial. trib.*, 2011, p. 320.
- G. INGRAO, *L'irrogazione delle sanzioni per irregolare e indebita compensazione di crediti tributari nell'evoluzione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, p. 423.
- G. INGRAO - R. LUPI, *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti "compensati": un coordinamento possibile*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 458.
- M. INGROSSO, voce "Credito d'imposta", in *Enc. Giur.*, vol. X, Roma, 1988.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.
- M. LOGOZZO, *Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2662.
- L. LOVECCHIO, *Utilizzo di crediti inesistenti: maxi sanzioni escluse se le violazioni risultano dai controlli automatizzati*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2241.
- A. LOVISOLO, *Gli accertamenti "impo-esattivi", la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 99.
- R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001.
- R. LUPI, *Una comodità fiscale senza coperture normative*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, p. 999.
- R. LUPI, *Decadenza dai poteri d'accertamento e incontestabilità dei crediti d'imposta inseriti in dichiarazione*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 202.

R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione? Il difficile inserimento di una modifica «di sistema» in «sistemi contigui»*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 565.

R. LUPI - G. PALUMBO, *Quali effetti per l'omesso versamento delle imposte definite in adesione?*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 507.

A. MARCHESELLI, *Infedeltà della dichiarazione iva: un orientamento restrittivo della giurisprudenza sul concetto di pericolo per l'erario*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, p. 951.

A. MARCHESELLI, *Difficoltà applicative e dubbi di costituzionalità dei limiti alla autocompensazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3848.

E. MARELLO, *Il «perfezionamento» dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. it.*, 2010, p. 5.

E. MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, p. 4.

M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011.

S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006.

S.M. MESSINA, *I rilessi degli accertamenti esecutivi sulle misure cautelari*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.

R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.

M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007.

M.T. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 159.

G. NAPOLITANO, *Contributi e crediti d'imposta*, Milano, 2005.

M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.

M. G. ORTOLEVA, *Commento all'art. 60, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in G. MARONGIU (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV - Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011.

A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012.

A. PACE, *Agevolazioni fiscali e processo*, in M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013.

F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013.

N. PENNELLA, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007.

A. PERRONE, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 145.

L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano 1969.

L. PERRONE, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Atti del convegno di Sanremo*, 21-22 ottobre 1978, *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979.

M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965.

A. PODDIGHE, *Commento all'art. 13, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II - Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011.

G. PORCARO, *Decadenza dal diritto al credito di imposta per omessa dichiarazione del dividendo e "principio di offensività" nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1194.

F. RANDAZZO, *Effetti del giudicato relativo all'accertamento del tributo sulla sanzione per omesso versamento della frazione d'imposta dovuta a titolo provvisorio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, p. 764.

R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta*, Trieste, 2000.

R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alle luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/197*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 620.

P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002.

P. RUSSO, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1855.

G. SALANITRO, *L'«AUTOLIQUIDAZIONE» NELLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO*, in *RIV. DIR. TRIB.*, 2004, p. 1245.

A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 572.

S. SAMMARTINO, *Le violazioni relative alla dichiarazione dei redditi*, Milano, 1979.

S. SAMMARTINO, *Commento agli artt. 41-50, ... (ora, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)*, in G. MARONGIU (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo IV - Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011.

D. STEVANATO, *Utilizzo in dichiarazione di una perdita inesistente tra errori materiali e vizi di volontà*, in *Dial. trib.*, 2012, p. 257.

D. STEVANATO, *Inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma del «concordato»*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, p. 883.

P. STIZZA, *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011.

F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2003.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011.

F. TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2672.

F. TUNDO, *Accertamento esecutivo sospeso fino all'emanazione del provvedimento del giudice*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1853.

A. TURCHI, *Due questioni in tema di violazioni amministrative tributarie: definizione parziale delle sanzioni e sanzione per omesso versamento*, in *Giust. trib.*, 2010, p. 4.