



Cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento

a cura Avv. Maurizio Villani e Avv. Alessandra Rizzelli

Con un'importante sentenza n. 21570 del 26 ottobre 2016, la Corte di Cassazione ha espressamente stabilito l'applicabilità del cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento. In particolare, la vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento da parte di una società contribuente, con la quale l'Agenzia delle Entrate contestava l'omesso versamento delle imposte IVA, Irpeg e Irap, oltre alle ritenute effettuate come sostituto d'imposta per l'anno 2003.

Avverso tale atto impositivo la società proponeva tempestivo ricorso nei confronti sia dell'Agenzia delle Entrate che di Equitalia, ed i giudici di primo e di secondo grado accoglievano le doglianze della contribuente riconoscendo, nel caso di specie, il diritto all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, irrogate ai sensi dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97.

Nello specifico la CTR aveva modo di affermare che «nella fattispecie in oggetto ricorre l'ipotesi di concorso formale eterogeneo, previsto dall'art. 12, comma 1, prima parte, del D. Lgs. 472/97», trattandosi di più omissioni relative al pagamento di acconti, cui ha fatto seguito una serie di omessi versamenti dei saldi delle imposte dovute; fattispecie questa considerata compresa nelle previsioni della continuazione, di cui al comma 2 dell'art. 12, data «la commissione in tempi diversi di più violazioni, che nella loro progressione (prima con gli omessi versamenti degli acconti e poi dei saldi) realizzano l'evasione d'imposta».

Contro tale decisione ha, quindi, proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandolo a due motivi: 1) violazione di legge, in particolare dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97, in relazione al cumulo giuridico delle sanzioni in ipotesi di plurime omissioni di versamenti, ritenendo, viceversa, che la fattispecie doveva essere ricondotta alla disciplina di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97;

2) violazione di legge, in relazione all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 472/97, poiché in tema di illeciti tributari per le violazioni in materia di riscossione delle imposte trova applicazione l'art. 13 del D. Lgs. 471/97.

Ebbene, la Suprema Corte ha ritenuto non meritevoli di accoglimento entrambi i motivi di ricorso, richiamando, innanzitutto, ai fini della decisione, quanto espressamente previsto dagli articoli che l'Agenzia delle Entrate aveva erroneamente ritenuto essere stati violati dai giudici di secondo grado.

In primis, l'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, rubricato "Concorso di violazioni e continuazione", che, come noto,

al primo comma, espressamente prevede: "È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione"; e, come previsto dal secondo comma, soggiace alla stessa sanzione "chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo".

Al riguardo, la Corte ha precisato che con la riformulazione di tale norma da parte del legislatore è stato confermato ed ampliato il principio del cumulo giuridico delle sanzioni il quale, attualmente, deve essere considerato obbligatorio e non più facoltativo e, seppur nelle ipotesi di violazioni riguardanti più periodi di imposta sono state stabilite regole di maggior rigore, è stato comunque confermato l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni (Cass. n. 7163 del 2002).

In secondo luogo, l'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97, rubricato "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione", stabilisce 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 ...".

Una volta richiamati gli articoli sopracitati, i giudici di legittimità hanno sottolineato come la disposizione dell'art. 13 identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni così come disposto dall'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, con conseguente corretta statuizione da parte dei giudici di secondo grado che hanno applicato tale previsione di carattere generale, in attuazione del principio del favor rei, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2 e 29, comma 1, del d.lgs. n. 472 e 16, comma 10, lett. a), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (Cass. n. 411 del 14/01/2015).

Né può essere invocata in materia la disciplina dettata dall'art. 48 del D.P.R. n. 633/72, per le violazioni relative all'IVA, considerato che tale disposizione è stata espressamente abrogata dall'art. 16 del D. Lgs. n. 471/97, in quanto la funzione propria del cumulo giuridico delle



sanzioni è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consentendo proprio in ragione di tale principio che nell'applicazione concreta della continuazione venga comminata al contribuente una pena eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole pene irrogabili per ciascuna delle infrazioni.

Concludendo, la Corte afferma che la nuova nozione di continuazione di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97 costituisce un superamento delle previgenti figure sotto diversi e rilevanti profili:

- quello dell'**obbligatorietà** (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici);
- quello dell'**elemento psicologico** (non essendo richiesta una "medesima risoluzione");
- quello **temporale** (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta);
- quello **oggettivo** (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo).

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandra Rizzelli

La compensazione fra le cartelle e i crediti d'imposta

E' prevista la possibilità di estinguere le cartelle di pagamento, relativamente a tributi erariali (imposte sui redditi e addizionali, Iva, Registro e altri tributi indiretti, Irap, ecc.) e relativi oneri accessori (compresi gli aggi e le spese a favore dell'Agente della riscossione) mediante compensazione con crediti relativi alle imposte erariali stesse. Per fare ciò, bisogna utilizzare, nei sessanta giorni dalla notifica (pagamento temporale), il modello F24 Accise (codice tributo RUOL).

Se il pagamento riguarda solo una parte delle somme dovute, il contribuente può presentare a Equitalia un modulo

specifico (reperibile sul sito di Equitalia), con cui dichiara l'avvenuto pagamento in compensazione tramite F24 Accise e indica eventualmente a quale parte del debito erariale imputare il pagamento. In quest'ultimo caso, la scelta dei debiti da compensare va effettuata:

- entro 3 giorni dal conferimento della delega di pagamento, se il contribuente presenta il modello F24 Accise tramite banche, poste ed Entratel
- contestualmente, se il contribuente presenta l'F24 Accise agli sportelli dell'Agente della riscossione.

Cartelle di pagamento e mezzi di riscossione coattiva

Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti Non è possibile utilizzare i crediti in compensazione nel modello F24 quando sono presenti debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori, di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In tali casi, è necessario estinguere prima i debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti. Dopo di che, si potranno utilizzare in compensazione i crediti disponibili.

Il divieto riguarda esclusivamente l'ipotesi di cosiddetta "compensazione orizzontale" (cioè, fra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24) e non la cosiddetta compensazione "verticale", che interviene nell'ambito dello stesso tributo (per esempio, quella Irpef con Irpef).

L'inosservanza del divieto comporta l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Pertanto, la sanzione è commisurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato. Per esempio, in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per

cento del debito. Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro.

Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro.

"La compensazione fra le iscrizioni a ruolo e i crediti verso la PA. Le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo possono essere pagate anche mediante compensazione con i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle Amministrazioni pubbliche (come definite dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n.165/2001), per somministrazione, forniture e appalti.

Il credito deve essere certificato, accedendo alla piattaforma informatica del ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (<http://certificazionecrediti.mef.gov.it/CertificazioneCredito/home.xhtml>). L'estinzione del debito a ruolo è comunque condizionata alla verifica dell'esistenza e validità della certificazione.

L'annullamento, il ricorso e la sospensione di una cartella.

Sgravio a seguito di autotutela dell'ufficio

Se il contribuente ritiene infondato l'addebito delle somme indicate nella cartella, può presentare le sue contestazioni all'ufficio impositore, chiedendone l'annullamento totale o parziale. Se l'ufficio riscontra che l'atto è effettivamente illegittimo, è tenuto ad annullarlo in base alle norme sull'autotutela

e ad effettuare lo "sgravio" degli importi iscritti a ruolo.

L'ente impositore comunica quindi il provvedimento di annullamento a Equitalia, che interrompe le procedure di riscossione. Se il contribuente ha già pagato, sarà rimborsato dallo stesso Agente della riscossione.

Cartelle di pagamento e mezzi di riscossione coattiva

RICORSO E SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

Oltre all'istanza di autotutela, il contribuente può impugnare la cartella per chiederne l'annullamento totale o parziale. Il debitore che intende impugnare un atto della riscossione, come la cartella, deve ricorrere contro l'ente impositore (l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, per i tributi erariali) se contesta la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se

contesta vizi dell'attività dello stesso, cioè motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo. Chi ha presentato ricorso contro una cartella di pagamento, se ritiene che può subire un danno grave e irreparabile dal pagamento della cartella, può produrre istanza di sospensione alla Commissione tributaria (sospensione giudiziale) oppure, anche contestualmente, all'ufficio dell'Agenzia che ha emesso il ruolo.