

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
LORENZO MICHELUZZI

Sentenza n. 143/2026
Depositata il 16/07/2026
Il Segretario
MARCO BARONE

Il Presidente
FABIO MONDELLO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di NOVARA Sezione 1, riunita in udienza il 13/07/2026 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

MONDELLO FABIO, Presidente
MICHELUZZI LORENZO, Relatore
SURINI DIEGO, Giudice

in data 13/07/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 251/2024 depositato il 25/09/2024

proposto da

Difeso da
Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Novara

elettivamente domiciliato presso dp.novara@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO CONTESTAZ n. T7UCO0300142/2024 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2018
- ATTO CONTESTAZ n. T7UCO0300142/2024 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2018
- ATTO CONTESTAZ n. T7UCO0300142/2024 IRPEF-ALTRO 2018
- ATTO CONTESTAZ n. T7UCO0300142/2024 IVA-ALTRO 2018
- ATTO CONTESTAZ n. T7UCO0300142/2024 IRAP 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 124/2026 depositato il 13/07/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente: Si riporta ai propri scritti.

Resistente: Si riporta ai propri scritti.

Conclusioni ricorrente

annullare parzialmente l'atto impugnato.

Con vittoria di spese da liquidarsi secondo i criteri di calcolo stabiliti dal D.M. Min Giustizia n. 140/2012.

Conclusioni resistente

il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In seguito ad un controllo effettuato dall'Agenzia delle Entrate sull'attività di promotore finanziario esercitata dal sig. _____ si chiedeva al contribuente di produrre, relativamente all'annualità 2018, documentazione contabile ed extra-contabile. Dall'esame della documentazione prodotta, l'Ufficio rilevava che:

- alcune provvigioni, per un totale di € 239.236,00, non erano state dichiarate come componenti positivi di reddito;
- alcuni acquisti di carburante, pari ad € 4.157,38, erano stati indebitamente dedotti dal reddito, sebbene non adeguatamente documentati.

Conseguentemente a ciò, l'Ufficio invitava il sig. _____ ad instaurare il contraddittorio al fine di attivare il procedimento di accertamento con adesione.

Nel corso del contraddittorio, il contribuente presentava una memoria in cui segnalava di aver trasmesso, in data 22/12/2023, le dichiarazioni integrative ultrannuali per gli anni d'imposta 2018, 2019 e 2020 per rettificare quelle originali.

In seguito a quanto segnalato dal sig. _____ l'Ufficio rilevava che, per l'anno 2018, non risultavano comunque versate le maggiori imposte scaturite dalle dichiarazioni integrative né il debitore aveva provveduto al loro ravvedimento. Pertanto, considerato che le maggiori imposte dovute e i relativi interessi sarebbero stati oggetto di recupero ai sensi dell'art. 36-bis DPR 600/1973, l'Agenzia delle Entrate di Novara notificava al contribuente l'atto di contestazione n. _____

T7UCO0300142/2024, oggetto dell'attuale contenzioso, al fine di applicare le sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, D.lgs. 471/1997 in caso di infedele dichiarazione.

Il contribuente impugnava il predetto atto con tempestivo ricorso sulla base del seguente unico motivo:

- violazione e mancata applicazione art. 1, comma 4, D.lgs. n. 471/97.

L'Ufficio si costituisce in giudizio con proprie controdeduzioni.

Il contribuente presenta memorie integrative.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di ricorso, il ricorrente sostiene che l'errore da lui commesso sull'imputazione temporale di elementi positivi di reddito vada sanzionato - richiamando l'art. 1, comma 4, D.lgs. n. 471/97 con la sanzione fissa di € 250,00 per ciascuna imposta, poiché, nella fattispecie in esame, i ricavi omessi nel 2018 sono stati dichiarati – sebbene erroneamente – nelle annualità successive, senza che vi sia stato danno erariale.

Pertanto, secondo il contribuente le sanzioni da irrogare avrebbero dovuto essere:

- Irpef: € 250,00 (per i redditi omessi) + € 1.433,70 (per i costi indeducibili);
- Addizionale regionale: € 250,00 (per i redditi omessi) + € 125,10 (per i costi indeducibili);
- Addizionale comunale: € 250,00 (per i redditi omessi) + € 29,70 (per i costi indeducibili);
- Irap: € 250,00 (per i redditi omessi) + € 146,70 (per i costi indeducibili);
- IVA: € 1.008,00 (per infedele dichiarazione) + € 1.008,00 (sui costi indeducibili).

L'Ufficio controdeduce, evidenziando come il contribuente non contesti l'ammontare delle sanzioni irrogate sui costi indeducibili (€ 1.433,70 di Irpef, € 125,10 di Add. Reg., € 29,70 di Add. Com., € 146,70 di Irap ed € 1.008,00 di Iva) e sull'IVA per infedele dichiarazione (€ 1.008,00), che pertanto chiede vengano comunque confermate. Sul punto, questa Corte non può non prenderne atto, considerato che nel ricorso l'osservazione dell'Ufficio trova conferma.

Passando al merito, si ritiene che il motivo di ricorso sia fondato.

Questa Corte osserva che l'articolo citato (vigente *ratione temporis*), al comma 4 stabiliva, che: *“Fuori dai casi di cui al comma 3 (violazione realizzata mediante documentazione falsa o operazioni inesistenti...), la sanzione di cui al comma 2 (dal 90% al 180% della maggiore imposta) è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250”*.

Dalla lettura appare evidente che:

1) nel caso in cui la maggiore imposta o il minore credito accertati siano complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000;

2) nel caso in cui l'infedele dichiarazione sia conseguente ad un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente.

La fattispecie oggetto dell'odierno contenzioso ricade proprio nella seconda ipotesi. Il contribuente, infatti, - in seguito ad un invito dell'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Novara, da cui emergeva l'omessa dichiarazione di alcuni redditi nell'annualità 2018 - provvedeva a presentare delle dichiarazioni integrative ultrannuali per rettificare il reddito esposto nelle dichiarazioni originarie. Nello specifico, correggeva le dichiarazioni in questione (IRPEF/IVA/IRAP) imputando all'annualità 2018 un maggior reddito e, in via complementare, riducendo quello indicato nelle due annualità successive (alle quali risultava attribuito il reddito del 2018).

L'omessa dichiarazione di alcune provvigioni (pari ad € 239.236,00) incidenti sul reddito prodotto nel 2018 dal sig. - secondo le conclusioni dell'Ufficio - ha certamente causato un danno all'Erario, il quale, per l'annualità in questione, non ha incassato le maggiori imposte da esse derivanti. La sanzione prevista dalla Legge nei casi in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa a sfavore (correggendo errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato) - nei c.d. casi di "infedele dichiarazione" - è quella prevista dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/1997. Nel caso specifico, l'Ufficio, avendo riscontrato che le provvigioni omesse nella dichiarazione dell'anno 2018 erano state imputate erroneamente (non si sa se in maniera consapevole o no) dal contribuente nelle dichiarazioni del 2019 e 2020 (sebbene anche in questi anni non sono state pagate le imposte relative), ha ritenuto applicabile la circostanza attenuante della sanzione prevista dal successivo comma 4, quindi la riduzione di 1/3 di cui sopra.

Sebbene il ricorrente ritenga che l'errata imputazione temporale delle provvigioni, anziché all'annualità 2018 alle annualità 2019 e 2020, non abbia cagionato alcun danno economico erariale, l'Ufficio insiste invece sul fatto che:

- il contribuente, omettendo di dichiarare alcune provvigioni nell'annualità corretta, ha dapprima violato il principio generale sulla competenza previsto dall'art. 109 TUIR;
- conseguentemente a ciò, il contribuente non ha pagato le imposte nell'anno dovuto, creandosi autonomamente un vantaggio finanziario nei confronti dell'Erario;
- inoltre, sebbene abbia dichiarato le suddette provvigioni nelle annualità successive, il contribuente, anche in relazione a queste annualità, non ha comunque pagato le imposte: infatti, per le annualità in questione sono state emesse nei confronti del debitore delle cartelle di pagamento nelle quali, originariamente, le imposte dovute erano state calcolate tenendo conto anche delle provvigioni del 2018, poi sono state parzialmente sgravate - in seguito alle dichiarazioni integrative da lui presentate successivamente al controllo dell'Agenzia delle Entrate.

Con memoria integrativa, il ricorrente rappresenta che l'errore contestato è un tipico errore di competenza privo di effetto impositivo complessivo, come sostenuto anche dall'Ufficio.

Sostiene ancora il contribuente che nel 2018 ha ommesso di dichiarare provvigioni per euro 239.236, imputandole – per scelta contabile rivelatasi errata – agli esercizi 2019 e 2020.

In sede di contraddittorio e prima dell'emissione dell'avviso definitivo, il contribuente ha presentato una dichiarazione integrativa a sfavore per il 2018, con imputazione dei maggiori ricavi 2018 (e correlati maggiori oneri e ritenute) e due integrative a favore per il 2019 e il 2020, con corrispondente riduzione dei ricavi e delle ritenute, così riallineando la competenza temporale. In concreto, come già evidenziato in ricorso, si tratta di un mero spostamento temporale dello stesso flusso reddituale, in un contesto nel quale, ai fini IRPEF, il ricorrente si colloca in tutti e tre gli anni (2018, 2019, 2020) nell'aliquota marginale massima del 43%, mentre le addizionali IRPEF regionale e comunale sono tributi ad aliquota proporzionale fissa. L'IRAP è, parimenti, imposta ad aliquota proporzionale fissa.

Orbene, questa Corte osserva che:

- il reddito complessivo imponibile, sul ciclo triennale 2018–2019–2020, non subisce alcuna variazione complessiva per effetto del mero errore di competenza;
- le aliquote applicate al reddito complessivo sono identiche in tutti gli anni;
- la diversa collocazione temporale del reddito non altera il carico fiscale complessivo dovuto sull'intero periodo.

Quindi, si deve ritenere che non vi sia “danno per l'Erario” nelle violazioni temporali, anche nella considerazione che nel caso di specie:

- l'atto impugnato non è un avviso di accertamento sul tributo, ma un atto di contestazione di sole sanzioni;
- le maggiori imposte e relativi interessi scaturenti dalle integrative 2018, 2019 e 2020 sono – come riconosce anche l'Ufficio – destinate ad essere recuperate ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973 e delle correlate cartelle di pagamento;
- la valutazione circa il “danno erariale” rilevante ai fini dell'applicazione della sanzione fissa di euro 250,00 va riferita, dunque, non alla situazione transitoria dei versamenti (che è oggetto di separata pretesa) bensì all'effetto dell'errore temporale sul carico fiscale complessivo.

In questa prospettiva, anche la giurisprudenza di legittimità richiamata dall'Ufficio (Cass. n. 16450/2021; Cass. n. 13908/2022) – laddove distingue tra violazioni sostanziali (con danno erariale sull'imponibile/imposta/versamento) e formali/meramente formali – conferma che la verifica deve essere condotta in concreto, sul pregiudizio effettivo alla determinazione del tributo e al versamento e, in assenza di tale pregiudizio, la violazione assume natura formale o meramente formale, con conseguente accesso a regimi sanzionatori fissi o addirittura alla non punibilità.

In particolare, nella Sentenza n. 16450 del 10/06/2021, si legge; *“In tema di sanzioni amministrative tributarie, per distinguere tra violazioni formali e sostanziali è necessario accertare in concreto, con valutazione in fatto riservata al giudice di merito, se la condotta abbia cagionato un danno erariale, incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo; in*

assenza di tale pregiudizio la violazione resta formale perché lesiva per l'esercizio delle azioni e dei poteri di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria".

Il caso in esame, per le ragioni sopra riportate (immutabilità dell'aliquota IRPEF marginale, proporzionalità fissa delle addizionali e dell'IRAP, compensazione interannuale delle provvigioni), rientra appieno nella categoria degli errori temporali non produttivi di maggior imposta complessiva, rispetto ai quali il legislatore ha previsto la sanzione fissa di euro 250,00.

Si deve rammentare, che la stessa Agenzia, in sede di interpelli e prassi successive ha più volte sottolineato che, nelle ipotesi di dichiarazione integrativa che corregge errori "a favore" e "a sfavore" del contribuente, con risultato finale rappresentato da un maggior credito, la sanzione da applicare è quella fissa di cui all'art. 8 D.lgs. n. 471/1997 (da 250 a 2.000 euro), proprio in quanto trattasi di violazioni attinenti al contenuto della dichiarazione e non ad un effettivo danno al gettito (cfr. Interpello n. 469/2023).

In conclusione, il ricorso va accolto parzialmente e per l'effetto annulla l'atto impugnato in punto di sanzioni che vengono determinante in misura fissa. La spese di lite vanno compensate tra le parti, considerata la reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie parzialmente il ricorso esclusivamente in materia di sanzioni che dichiara dovute nella misura fissa di euro 250,00.

Spese compensate.

Novara, 13 luglio 2026

IL RELATORE
Lorenzo Micheluzzi

IL PRESIDENTE
Fabio Mondello