
Sanzioni per omessa o tardiva trasmissione telematica dei files delle dichiarazioni: l'applicazione del cumulo giuridico

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 29 Giugno 2015

l'invio dei files delle dichiarazioni è un momento particolarmente rischioso: il corretto comportamento in fase di adempimento e di verifica delle trasmissioni, la situazione dei consulenti, gli intermediari nella trasmissione delle dichiarazioni, il concorso e la continuazione delle violazioni, le sanzioni in caso di inadempimento; il cumulo giuridico a favore dell'intermediario

Aspetti generali

La possibilità di sanzionare i comportamenti in violazione di norme tributarie prevede sia l'applicazione di sanzioni di tipo amministrativo (pecuniario e accessorio) sia, nei casi ritenuti più gravi dal legislatore, di sanzioni penali.

Queste ultime poggiano sotto il profilo normativo principalmente sul D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

Quanto alle sanzioni amministrative, il sistema attuale - incardinato nel D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 - accoglie principi generali ricalcati su quelli penalistici, orientati a una concezione afflittiva, con tutte le conseguenti garanzie e cautele per la posizione dell'autore della violazione.

In presenza di più sanzioni astrattamente applicabili, cioè in caso di concorso di violazioni e continuazione, opera il sistema del cumulo giuridico, finalizzato alla determinazione di una sanzione unica complessiva proporzionata alle violazioni Cass. 5.6.2015

Secondo una posizione recentemente espressa dalla Corte di Cassazione - con sentenza n. 11741 del 5.6.2015 - le sanzioni relative all'invio tardivo od omesso delle dichiarazioni fiscali da parte degli intermediari, di cui all'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997, rientrano tra quelle per le quali risulta applicabile il cumulo giuridico, rispetto al meno favorevole cumulo materiale.

Nel caso quindi di una pluralità di violazioni a opera dell'intermediario (più tardivi invii di diverse dichiarazioni, a prescindere dal fatto che queste siano avvenute trasmettendo diversi *files*, o dal fatto che siano state commesse con una o diverse azioni/omissioni), deve essere irrogata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Il concorso e la continuazione nelle violazioni

Il primo comma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 disciplina il concorso formale e materiale di violazioni, disponendo anzitutto l'obbligo di applicare un'unica sanzione, seppur congruamente elevata nell'ammontare secondo lo schema del cumulo giuridico.

Si tratta di modalità che possono giungere a una certa complessità applicativa, ma che sono prioritariamente poste a tutela dei contribuenti, rispetto ai quali devono essere evitate sanzioni raddoppiate o triplicate, perché calcolate su ogni violazione e quindi addizionate.

Secondo la lettura compiuta nella circolare ministeriale 10.7.1998, n. 180/E, la disciplina del concorso di persone nel reato – sulla quale è «ricalcata» quella del concorso nella sanzione amministrativa tributaria, di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997 - ha per oggetto le fattispecie nelle quali la condotta penalmente rilevante è posta in essere da più soggetti, nelle seguenti due ipotesi:

- ciascun correo realizza compiutamente il fatto – reato;
- ciascun correo, ponendo in essere una sola frazione di quel fatto, non sarebbe individualmente punibile perché non ha integrato la condotta tipica prevista dalla norma.

Per evitare vuoti di tutela, l'ordinamento penale ha quindi previsto la punibilità di «*chiunque concorre, cioè partecipa fattivamente mediante il proprio contributo causale, alla realizzazione di un qualsiasi reato, pur non realizzandolo compiutamente con la propria condotta*».

La fattispecie concorsuale si compone dei seguenti elementi costitutivi:

- pluralità di soggetti agenti;
- realizzazione di una fattispecie di reato;
- contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato;
- elemento soggettivo.

Gli stessi elementi sono trasposti dall'interprete ufficiale (pur con i dovuti adattamenti) nell'ambito sanzionatorio amministrativo – tributario.

L'entità della sanzione irrogata può essere diversa per i vari concorrenti, giacché nella sua determinazione in concreto si dovrà tenere conto di elementi - indicati nell'art. 7 del decreto legislativo - che esaltano l'eventuale differente grado di responsabilità (condotta di ciascun soggetto; opera svolta per eliminare o attenuare le conseguenze; personalità desunta anche dai precedenti fiscali).

Concorso formale e concorso materiale

Il concorso formale è:

- omogeneo, se con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione;
- eterogeneo, se con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi.

Il concorso materiale sussiste, invece, quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione.

Nella citata circolare interpretativa n. 180/E del 1998 vengono indicate a titolo esemplificativo le ipotesi dell'omessa o errata indicazione del codice fiscale in sede di dichiarazione annuale ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, oppure l'omessa o inesatta indicazione reiterata nel tempo di alcuni elementi identificativi del contribuente sugli scontrini o sulle ricevute fiscali o sui documenti di trasporto obbligatori.

Il regime del cumulo giuridico si applica quindi non solo se la condotta si esaurisce in un'unica azione od omissione, ma anche se essa si concretizza in più azioni od omissioni (concorso materiale) che violano una medesima disposizione di legge, purché esse si connettano ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo.

Mentre il regime del concorso formale é suscettibile di abbracciare tutte le tipologie di violazioni che si esauriscono in un'unica azione o omissione, quello del concorso materiale comprende le sole violazioni che si possono definire formali, ossia e come già detto, non idonee a incidere sulla determinazione dell'imponibile o liquidazione anche periodica del tributo.

La determinazione della sanzione unica

Le violazioni sostanziali possono dare luogo a una sanzione unica qualora si possa configurare, rispetto ad esse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse.

Ai fini dell'applicazione di della sanzione unica, la sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata da un quarto al doppio.

Per «violazione più grave», si intende quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave.

Se però le violazioni formali rilevanti ai fini del concorso materiale si riferiscono a più periodi di imposta o rilevano ai fini di più tributi erariali (ovvero di più tributi di altro ente impositore), la sanzione base cui riferire l'aumento è quella connessa alla violazione più grave, aumentata, rispettivamente, dalla metà al triplo (art. 12, quinto comma) e di un quinto (art. 12, terzo comma).

Tale previsione è separatamente applicata rispetto ai tributi erariali e a quelli riferibili ad altri enti, sicché in tali ipotesi non è possibile l'applicazione di un'unica sanzione, ma devono essere determinate distinte sanzioni dall'ufficio e dall'ente locale competenti.

La **sanzione base**, alla quale dovrà essere applicato l'aumento previsto in caso di concorso di violazioni, è determinata secondo i seguenti criteri:

- se le violazioni si riferiscono ad un solo periodo di imposta e riguardano un solo tributo, la sanzione base si identifica con quella più grave;
- se le violazioni interessano più tributi e un solo periodo d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata di 1/5;
- se le violazioni riguardano un solo tributo ma rilevano per più periodi d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata dalla metà al triplo;
- se, infine, le violazioni coinvolgono più tributi e più periodi d'imposta, la sanzione base si ottiene aumentando prima di 1/5 la sanzione più grave e aumentando poi il risultato dalla metà al triplo.

Ricavata la sanzione base, si dovrà procedere ad elevare la stessa da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio, tenendo tuttavia presente che la sanzione non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni, stante l'espresso divieto formulato in tal senso dal settimo comma dello stesso art. 12.

Nella generalità delle ipotesi, avendo a disposizione una «forchetta» da un minimo a un massimo, ad esempio da un quarto alla metà, gli uffici fiscali dovrebbero applicare l'incremento nella misura minore prevista.

La continuazione

Secondo l'art. 12, secondo comma, del D.Lgs. n. 472/1997, alla stessa sanzione prevista dal primo comma soggiace 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. Anche la progressione comporta quindi l'applicazione di un'unica sanzione secondo lo schema del cumulo giuridico: le singole violazioni infatti non rilevano come tali, rimanendo assorbite, in funzione dell'unitarietà del fine cui obiettivamente tendono, nella violazione più grave.

A titolo esemplificativo, la circolare interpretativa richiama le ipotesi di violazioni per omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili con successiva presentazione di dichiarazione infedele, oppure quelle di violazioni relative alla mancata emissione, reiterata nel tempo, di scontrini fiscali, all'omessa registrazione delle operazioni sul registro dei corrispettivi e all'infedele dichiarazione.

Le ipotesi interruttive

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione delle violazioni (art. 12, sesto comma). In particolare, l'effetto interruttivo si realizza con la notificazione o consegna del processo verbale di constatazione, ovvero di atti di contestazione a avvisi di irrogazione di sanzioni contestuali all'avviso di

accertamento e di cartelle di pagamento.

Secondo quanto chiarito nella circolare, l'interruzione è intesa a impedire l'unificazione delle sanzioni una volta che l'autore abbia potuto rendersi conto, a seguito dell'intervento dell'amministrazione finanziaria, di essere incorso nella violazione.

Come anche per il concorso, la sanzione irrogata o irrogabile non può essere superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni (art. 12, settimo comma).

Il requisito soggettivo nel concorso

Per la sussistenza del concorso - nelle fattispecie di reato ma anche nelle sanzioni amministrative tributarie - deve essere presente anche un requisito soggettivo: la condotta del concorrente deve infatti essere animata dalla piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione di un reato (ovvero di una violazione sanzionabili secondo la linea assunta dal vigente sistema sanzionatorio amministrativo).

Non deve necessariamente essere presente originariamente la consapevolezza di partecipare con altri, che può anche sopravvenire durante lo svolgimento del comportamento.

L'elemento soggettivo richiesto è quello del dolo (la condotta deve cioè essere «secondo l'intenzione»).

Per la sussistenza del concorso nella violazione di norme tributarie è necessaria la contemporanea sussistenza dei quattro elementi suddetti (pluralità di soggetti agenti; realizzazione di una violazione; contributo alla realizzazione di ciascun concorrente; elemento soggettivo), con i seguenti adattamenti.

Quanto alla pluralità di soggetti agenti, si configurano sempre ipotesi di concorso eventuale, sicché dovrà essere valutato con particolare attenzione il contributo fornito da ciascun concorrente nella realizzazione dell'illecito

Relativamente alla perpetrazione della violazione, quest'ultima dovrà essere compiutamente realizzata (non esiste l'istituto della violazione amministrativa tentata).

Con riguardo all'apporto causale del concorrente, esso può configurarsi con maggiore frequenza nella forma della partecipazione psichica, soprattutto mediante suggerimenti o consigli, che in quella dell'apporto materiale, astrattamente ipotizzabile in casi numericamente residuali (quali, ad esempio, l'emissione di documentazione fiscale irregolare per consentire la formazione di una dichiarazione infedele).

La cooperazione

Per quanto attiene all'elemento soggettivo della violazione, chiarisce la circolare n. 180 in rassegna che, anche se la norma non richiama la regola dettata dall'art. 113 del codice penale sulla cooperazione nel delitto colposo, essa si riferisca comunque a tale principio, come desumibile dall'art. 11, quando comma,

del decreto legislativo, il quale presuppone l'irrogazione di sanzioni diverse anche per violazioni commesse con colpa lieve.

Tenendo conto, tuttavia, che la cooperazione colposa è prospettabile solamente in rare ipotesi, è ardua l'individuazione in concreto di fattispecie nelle quali possa venire in considerazione.

La circolare fornisce al riguardo l'esempio dell'affidamento a una persona non qualificata della contabilità sociale da parte di due o più coamministratori di una società, a seguito del quale emergano delle violazioni.

In questa situazione, ciascun coautore dell'illecito è soggetto a una sanzione: l'entità della sanzione irrogata può però essere diversa per i vari concorrenti, atteso che nella sua determinazione in concreto si dovrà tener conto di elementi - indicati nell'articolo 7 - che esaltano l'eventuale differente grado di responsabilità (condotta di ciascun soggetto; opera svolta per eliminare o attenuare le conseguenze; personalità desunta anche dai precedenti fiscali).

Quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, viene irrogata una sola sanzione ed il pagamento di uno di essi libera tutti gli altri, salvo l'esercizio del diritto di regresso.

Il trattamento applicato è in concreto più favorevole di quello che deriverebbe dall'applicazione della regola del concorso penalistico. Nella generalità dei casi, la struttura dell'infrazione (o, meglio, della serie di infrazioni omissive parimenti riferibili ai vari obbligati) esclude problemi di graduazione della sanzione giacché le singole violazioni hanno eguale gravità, salvo che non risultino all'ufficio caratteristiche della condotta, ovvero della personalità o condizioni economiche e sociali ovvero di recidiva specifica di taluno degli obbligati, in modo che, rispetto a questi, appaia determinabile una sanzione diversa rispetto a quella irrogabile agli altri.

Ai fini della concreta quantificazione dell'unica sanzione gli uffici devono tener conto delle caratteristiche della condotta e della personalità che ne comportano la determinazione nella misura più elevata.

La situazione dei consulenti

L'esame del contributo causale nella forma della partecipazione psichica assume peculiare rilievo nel caso del contribuente che sostiene di aver agito secondo le indicazioni fornitegli da esperto del settore.

la distinzione tra colpa (lieve) da un lato e colpa grave e dolo dall'altro si riflette sulle previsioni del secondo comma dell'art. 5, ove la responsabilità dell'autore della violazione che non coincida con il soggetto contribuente e non abbia tratto da essa diretto vantaggio, è limitata alla somma di cento milioni di lire (ovvero di euro 51.646) quando la violazione è commessa con colpa (lieve) e non, appunto, con dolo o colpa grave.

La norma era orientata a limitare la responsabilità di quei soggetti che non traevano un diretto vantaggio dalla violazione, ovvero dipendenti, rappresentanti legali e rappresentanti negoziali del contribuente

(persona fisica o società).

Nel richiamare le regole civilistiche in tema di responsabilità professionale, incardinate nell'art. 2236 del codice, il secondo periodo del primo comma dell'art. 5 esclude la rilevanza della semplice colpa al fine di configurare una violazione punibile a carico del consulente eventualmente in concorso con il contribuente o con l'autore della violazione, quando l'attività richiestagli comporti la risoluzione di problemi complessi.

Sono compresi in tale ipotesi di limitazione della responsabilità al dolo e alla colpa grave non solamente i soggetti esercenti una professione protetta (ragionieri o dottori commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, etc.), dato che la consulenza tributaria costituisce attività non protetta, che può essere esercitata indipendentemente dall'iscrizione in un albo professionale e anche dalla stipulazione di un vero e proprio contratto d'opera.

Gli intermediari nella trasmissione delle dichiarazioni

In generale, gli intermediari abilitati sono quei soggetti che trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni fiscali da loro predisposte per conto del dichiarante o le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno della presentazione per via telematica.

Per quanto è stabilito dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. 22.7.1998, n. 322, aggiornato e integrato con le istruzioni ufficiali ai modelli di dichiarazione, possono qualificarsi come intermediari (ossia soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali) i seguenti soggetti:

- iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- iscritti negli albi degli avvocati;
- iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 88/1992;
- associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, primo comma, lett. a), b) e c), D.Lgs. 241/1997;
- associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- CAF - dipendenti;
- CAF - imprese;
- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale;
- iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari;

- studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal D.M. 18 febbraio 1999, per le dichiarazioni da loro predisposte.

Gli obblighi degli intermediari

Gli intermediari sono tenuti a curare i seguenti passaggi.

Rilascio al dichiarante dell'impegno alla trasmissione telematica

Quando riceve la dichiarazione predisposta dal contribuente o assume l'incarico per la sua predisposizione, l'intermediario deve rilasciare al dichiarante in forma libera l'impegno, datato e sottoscritto, a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, precisando se essa gli è stata consegnata già compilata o è stata da lui predisposta.

Trasmissione della dichiarazione

Entro il termine normativamente previsto l'intermediario deve provvedere alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. Si considerano in ogni caso tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

Rilascio dell'originale della dichiarazione e della copia della comunicazione dell'avvenuto ricevimento

Trasmessa la dichiarazione, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica, l'originale della stessa, sottoscritta dal contribuente, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento, deve essere rilasciata al dichiarante da parte dell'intermediario. L'intermediario deve conservare (anche su supporto informatico) la copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate, unitamente all'originale della dichiarazione e alla restante documentazione, per il periodo previsto ai fini dell'espletamento delle attività di accertamento fiscale.

L'apposizione della firma

La dichiarazione va fatta sottoscrivere dal cliente, in quanto la mancata sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali comporta la nullità della dichiarazione. La nullità è tuttavia sanata se la dichiarazione viene

sottoscritta entro 30 giorni dall'invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La responsabilità dell'intermediario abilitato

In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni (art.7-*bis*, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241), l'intermediario è sottoposto a **sanzione fissa** che va da euro 516 a euro 5.164, con possibilità di utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso o a **revoca dell'abilitazione**, in caso di gravi o ripetute irregolarità commesse nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni, o in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

Sanzioni agli intermediari e cumulo giuridico

Relativamente ai comportamenti che sono attribuibili a consulenti, i quali siano anche intermediari (ossia soggetti che trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni fiscali da loro predisposte per conto del dichiarante o le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno della presentazione per via telematica), ai sensi dell'art. 3, terzo comma, del D.P.R. 22.7.1998, n. 322, si segnalano gli elementi di novità contenuti nella sentenza Cass. 5.6.2015, n. 11741.

Secondo questa pronuncia della Suprema Corte le sanzioni dell'art. 7-*bis* del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, in virtù del rinvio di cui all'art. 39 del medesimo decreto, sono anch'esse soggette all'art. 12 del D.Lgs. 472/97 (cioè alle disposizioni in materia di cumulo giuridico).

In caso quindi di pluralità di violazioni ad opera dell'intermediario (più tardivi invii di diverse dichiarazioni, a prescindere dal fatto che queste siano avvenute trasmettendo diversi *files*, o dal fatto che siano state commesse con una o diverse azioni/omissioni), deve essere irrogata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Le indicazioni della Cassazione

In particolare la sentenza doveva decidere se, per l'intermediario autore di più violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni (omissione o ritardo nella trasmissione di più dichiarazioni fiscali), dovesse essere applicato:

- l'art. 12 primo comma del D.Lgs. n. 472/1997 [secondo cui il contravventore è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, anche se si tratta di violazioni formali della medesima disposizione;
- (oppure) l'art. 8 della L. n. 689/1981 secondo cui la continuazione è possibile solo quando il soggetto con un'azione od omissione viola diverse disposizioni che prevedono sanzioni

amministrative.

In caso di prevalenza della normativa da ultima citata, dato che nel caso esaminato era stata reiteratamente violata la stessa disposizione si sarebbe dovuto applicare il cumulo materiale delle sanzioni.

Il problema doveva essere risolto secondo la Corte alla luce dell'art. 39, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 241/1997, secondo il quale *«nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e*

3 del presente art. e dell'art. 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del DLgs 18.12.1997, n. 472».

Secondo l'Avvocatura dello Stato, nel caso di specie doveva riconoscersi un caso di non compatibilità della disposizione del D.Lgs. n. 472/1997 con quelle del D.Lgs. n. 241/1997, tale da rendere inapplicabile la normativa sul cumulo giuridico.

Ciò in quanto l'infrazione all'art. 7-bis non sarebbe mai qualificabile come «formale» (solo alle infrazioni commesse dal contribuente - secondo l'Avvocatura - potevano riferirsi le qualifiche di «formali» e «non formali»).

La Corte ha fornito risposta sul punto richiamando la precedente sentenza n. 23123 dell'11.10.2013, rispetto alla quale ha assunto una posizione innovativa.

Al riguardo è stato precisato che *«si è in presenza di un concorso formale quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione normativa (concorso formale omogeneo), oppure quando con una sola azione o omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (concorso formale eterogeneo). Ricorre, invece il concorso materiale quando con più azioni o omissioni si commettono diverse violazioni della stessa disposizione di legge».*

Su tale base, la precedente sentenza del 2013 aveva ritenuto che nel caso della reiterata violazione degli obblighi relativi alla trasmissione telematica delle dichiarazioni non trovasse applicazione il cumulo giuridico, bensì il concorso materiale tra violazioni commesse con più azioni od omissioni.

La Corte ha ritenuto di non condividere l'interpretazione fatta propria dalla citata sentenza n. 23123/2013, sulla base della lettura testuale dell'articolo 12, primo comma, il quale recita: *«è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata fino 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 della medesima disposizione».*

L'uso della particella «anche», secondo la Corte, vale a significare che è irrilevante stabilire se le diverse violazioni della medesima disposizione siano o meno il frutto di un'unica omissione (ovvero di più omissioni).

29 giugno 2015

Fabio Carriolo