

Sanzioni tributarie: la sanzione unica o cumulo giuridico in caso di accertamento

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 2 Marzo 2017

il sistema sanzionatorio tributario è fondato su principi penalistici e prevede sanzioni di rilevante ammontare percentuale, collegate a comportamenti che possono riferirsi a più imposte e periodi di imposta; tuttavia per evitare che a fronte di diversi comportamenti sanzionabili da parte del contribuente si arrivi ad una sanzione espropriativa è previsto anche il meccanismo del cumulo giuridico per ridurre il peso di sanzioni multiple

 Il vigente sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria (imperniato sul D.Lgs. 18.12.1997, n. 472), fondato su principi di derivazione penalistica prevede sanzioni di rilevante ammontare percentuale, collegate a comportamenti che possono riferirsi a più imposte e periodi di imposta. Allo scopo di impedire un sovraccarico di sanzioni, la cui applicazione avrebbe un esito sproporzionato, più espropriativo che afflittivo, è stato previsto un particolare meccanismo di riduzione delle sanzioni stesse (c.d. **cumulo giuridico**).

La “sanzione unica” è applicabile in verità non in caso di adempimento spontaneo / ravvedimento operoso, ma solamente per le sanzioni che vengono irrogate in sede di accertamento, escludendo le ipotesi di regolarizzazione mediante adesione, nonché conciliazione giudiziale e mediazione (che prevedono sì la riduzione delle sanzioni, ma anche la possibilità di intervenire sulla maggiore imposta determinata dal fisco).

Concorso e continuazione nelle violazioni

Il comma 1 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 circolare interpretativa 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 è 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, inidonee a incidere sulla determinazione dell'imponibile o liquidazione anche periodica del tributo.

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, comma 5) e di un quinto (art. 12, comma 3).

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 comma 7 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.

Continuazione

Secondo l'art. 12, c. 2, 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.

Ipotesi interruttive

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione delle violazioni (art. 12, comma 6). 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, c. 7).

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 doloso.

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).

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 comune 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.

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...), 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.

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.

Accertamento con adesione

Relativamente all'istituto dell'accertamento con adesione, il primo periodo del comma 8 stabilisce che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica nel caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Viene quindi sostanzialmente salvaguardata la regola secondo la quale, a seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta si applicano nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

Per ciascun tributo oggetto dell'adesione dev'essere determinata un'unica sanzione per tutte le violazioni ad esso riferite nell'ambito del periodo di imposta interessato dalla definizione. **La continuazione assorbirà quindi solamente le sanzioni relative alle violazioni prodromiche in rapporto di progressione con quella più grave.**

La riduzione a 1/3 sarà rapportata all'ammontare delle sanzioni determinato, con riferimento a **ciascun tributo**, nella misura minima prevista in applicazione dei criteri indicati nell'art. 12, commi 1 e 7 (misura minima prevista per la violazione più grave aumentata di un quarto, non superiore comunque al cumulo materiale delle sanzioni minime previste per le singole violazioni).

Novità in materia di sanzioni

La riforma del 2015 ha abbassato la sanzione base per la dichiarazione infedele (sulla quale applicare le riduzioni o maggiorazioni normativamente previste, nonché - ricorrendone le condizioni – il cumulo giuridico).

La rimodulazione delle sanzioni, che prevede una serie di ipotesi differenziate, è prevista in particolare dall'art. 15, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 158/2015, modificativo dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997.

Rispetto alle precedenti percentuali rapportate alla maggiore imposta accertata, dal 100% (minimo edittale) al 200%, i nuovi valori sono rispettivamente del **90%** e del **180%**.

I medesimi ammontari si applicano anche alle violazioni riguardanti il valore della produzione netta ai fini IRAP.

La sanzione da dichiarazione infedele viene aumentata della metà (minimo edittale = 135%) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Al di fuori delle ipotesi appena menzionate, la sanzione da dichiarazione infedele è ridotta di 1/3 (minimo edittale = 60%) quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque a 30.000 euro.

Permane invece l'incremento di 1/3 (minimo edittale = 120%) per l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero, con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

Quanto all'omessa dichiarazione, la riforma ha confermato la sanzione base prevista per l'omessa dichiarazione, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro. Se non sono dovute imposte, la sanzione continua ad essere fissa, da 250 a 1.000 euro.

Se però la dichiarazione viene presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e comunque anteriormente all'inizio di un controllo fiscale, la sanzione viene dimezzata, riducendosi al 60% e al 120% delle imposte, con un minimo di 200 euro. Se non sono dovute imposte la sanzione è anche in tale ipotesi fissa, da 150, a 500 euro.

Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Problematiche applicative

In concreto, la determinazione della sanzione unica in sede di accertamento può essere difficoltosa e incerta, in quanto si sovrappongono e devono combinarsi disposizioni che prevedono rispettivamente l'aumento e la riduzione della sanzione stessa al ricorrere di circostanze che possono essere compresenti. La violazione infatti:

- può riguardare una sola imposta ovvero più imposte;

- può riguardare un solo periodo di imposta, ovvero più periodi di imposta;
- può essere stata commessa in progressione (continuazione) con altre violazioni;
- può essere associata a comportamenti più o meno gravi (cui si associa un diversa graduazione della sanzione tra il minimo e il massimo edittale);
- può rientrare nell'ipotesi di recidiva, ora "obbligatoria" (ai dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione).

Inoltre, occorre considerare che, in presenza di Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la **sproporzione** tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo (art. 7, comma 4).

Ancorché poi la riduzione delle sanzioni dichiarative acquisti vigenza dal 1° gennaio 2016, è stato previsto che per gli atti non definitivi al 1° gennaio 2016 (pendenti in sede contenziosa o ancora aperti, cioè non definiti, in sede amministrativa), ancorché riguardanti comportamenti *ante* 2016, si applicano le nuove sanzioni (**circolare dell'Agazia delle Entrate n. 4/E del 4.3.2016**).

2 marzo 2017

Fabio Carriolo

1 Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.