

La sanzione unica in caso di accertamento e gli istituti deflattivi del contenzioso tributario

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 24 Maggio 2017

sanzioni da liquidazione e da accertamento ed istituti deflattivi del contenzioso: il cumulo giuridico e le riduzioni a favore del contribuente in caso di accertamento con adesione, mediazione tributaria e conciliazione giudiziale in primo e secondo grado

L'ordinamento tributario italiano è connotato, quanto alle sanzioni amministrative applicabili, da un intreccio di ipotesi possibili riferite a violazioni di tipo sostanziale e formale, riscontrabili sia in sede di liquidazione e controllo formale che di controllo sostanziale (accertamento) sulle dichiarazioni, con riguardo a irregolarità negli adempimenti formali, in quelli dichiarativi e nei versamenti.

Le sanzioni, generalmente applicabili in misura percentuale rispetto all'ammontare della violazione (omesso versamento, infedele dichiarazione...), possono essere oggetto di riduzioni per effetto dell'adozione di forme di ravvedimento operoso, ovvero di strumenti deflattivi del contenzioso come l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziaria e la mediazione tributaria.

La verifica circa la soluzione più conveniente che può essere adottata può risultare in concreto difficile, in quanto si incrociano disposizioni riguardanti diverse tipologie di sanzioni e diversi procedimenti, adottabili in contesti differenti: di seguito si cerca di compiere una disamina generale di questi aspetti focalizzando poi alcune ipotesi specifiche.

La sanzione unica in sede di accertamento

Come è noto, il vigente sistema sanzionatorio tributario prescrive agli uffici di unificare e ridurre la sanzione in presenza di più violazioni riguardanti più imposte e/o più periodi di imposta; in primo luogo ciò avviene perché, tipicamente, una verifica riguardante diverse annualità e diverse violazioni produce più avvisi di accertamento con sanzioni molto pesanti. Si tratta quindi di un modo per alleviare un

sacrificio eccessivo (in coerenza con un'idea della sanzione afflittiva ma non espropriativa). Di fatto, tuttavia, il “carico” complessivo può ancora rivelarsi molto pesante, e in tale prospettiva occorre considerare tutte le possibilità di ridurlo tramite i sistemi posti a disposizione dall'ordinamento.

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.

Gli uffici fiscali dispongono di una rilevante discrezionalità nel variare la misura della sanzione dal minimo al massimo; si ritiene che, in assenza di comportamenti particolarmente lesivi per l'ordinamento e per le attività di controllo, la misura applicabile dovrebbe essere quella minima prevista.

Trattandosi di sanzioni per più tributi, si applicano quindi le percentuali del **cumulo giuridico** ex art. 12 (aumento di un quinto e successivo ulteriore aumento di un quarto). Se si tratta anche di più periodi di imposta, anche l'ulteriore aumento del 50%.

Il calcolo è insomma: $X * 1,2 * 1,25 * 1,5$

Infine può essere applicata la riduzione a 1/3 prevista dal D.Lgs. n. 218/1997.

La sanzione viene 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). Tale aumento (c.d. recidiva), previsto dall'art. 7, c. 3, del D.Lgs. n. 472/1997), deve essere applicato prima di procedere alla determinazione della "sanzione unica" e diviene obbligatorio a partire dal periodo di imposta 2016 (art. 16, c. 1, lett. c, n. 1, D.Lgs. n. 158/2015).

Continua nel PDF....