

# SANZIONI TRIBUTARIE

## QUANDO SI APPLICA IL CUMULO GIURIDICO

**In caso di più omissioni relative al versamento in acconto di imposte cui hanno fatto seguito una serie di omessi versamenti a saldo, l'Agenda delle Entrate non può irrogare tante sanzioni quante sono le omissioni ma obbligatoriamente dovrà applicare la sanzione pecuniaria unica derivante dall'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico, ai sensi e per gli effetti dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/97.**

Infatti, occorre premettere che l'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 (come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 203 del 5 giugno 1998, e successivamente modificato dall'art.2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 99 del 30 marzo 2000) ove è definito il concorso di violazione e continuazione nel sistema amministrativo e tributario prevede, in linea generale, l'applicazione di una sanzione unica e ridotta (**c.d. cumulo giuridico**) in luogo di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti (c.d. cumulo materiale).

In particolare, la disposizione citata afferma che: "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" (comma 1, prima parte); e che 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" (comma 2).

**La norma citata (art. 12, D.Lgs. n. 472/97) ha riformulato la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario, confermando ed ampliando il principio del cumulo giuridico delle sanzioni, reso obbligatorio e non più facoltativo (come invece disponeva l'art. 8, della precedente legge sulle sanzioni tributarie, n. 4/29), ed ha considerato specificamente l'ipotesi delle violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, stabilendo, per questa particolare**

**fattispecie, regole di maggior rigore, fermo restando, tuttavia, l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni (Cass. n. 7163 del 2002).**

L'art. 13 (ritardati o omessi versamenti diretti) del D.Lgs. n. 471 del 1997 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662) statuisce 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...».

Quest'ultima disposizione identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni, di cui all'art. 12 D.Lgs. n. 472/97, cit., trattandosi di previsione di carattere generale, in quanto costituisce attuazione del principio del favor rei, introdotto dal combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2, e 29, comma 1, del D.Lgs. n. 472 e 16, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (cfr. Cass. n. 411 del 14/01/2015; ex multis, Cass. nn. 2609 del 2000 e 7163 del 2002 emesse in tema di IVA; n. 3265 del 02/03/2012 in tema di ICI).

Né questa conclusione può essere contrastata invocando la specificità della disciplina dettata dall'art. 48, DPR n. 633/72, per le violazioni relative all'IVA, posto che quest'ultima disposizione è stata espressamente abrogata dall'art. 16, D.Lgs. n. 471/97, entrato in vigore contemporaneamente al DPR n. 472/97, giacché la funzione dell'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni, che è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consente, proprio in ragione di tale principio, che nell'applicazione concreta della continuazione sia comminata al contribuente una pena eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole pene irrogabili per ciascuna delle infrazioni (v. Cass. n. 7163/2002).

La nuova nozione di continuazione (recte, progressione) di cui all'art. 12 cit. costituisce in sintesi 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).

**Va, pertanto, sempre riconosciuta la continuazione quando, pur mancando un cumulo formale, sussistono tuttavia più violazioni fra loro connesse per le quali, in attuazione del principio del favor rei, è stato correttamente applicato il cumulo giuridico delle sanzioni, come rilevato e stabilito dalla Corte di Cassazione – Sez. Tributaria- con la sentenza n. 21570 depositata il 26 ottobre 2016.**

Lecce, 05 novembre 2016

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**Patrocinante in Cassazione**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)