



ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

Concorso e Continuazione nelle sanzioni amministrative tributarie

Giangiacommo D'Angelo

Dipartimento di Scienze Giuridiche

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

Ratio della normativa sul concorso e continuazione

Il disvalore collegato alle violazioni compiute con un'azione (o omissione) unica o con azioni (o omissioni) collegate tra di loro, è inferiore al disvalore derivante dalla somma delle singole azioni od omissioni.

Perciò, il legislatore stabilisce un cumulo giuridico, diverso da quello «aritmetico».

Manifestazione positivizzata del principio di proporzionalità punitiva.



Legge delega.

L. 111/2023, art. 20, c.1, n. 4)

Il governo è delegato a:

«4) rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi»

La riforma incide molto sull'art. 12 D. Lgs. 472/97, e anche sull'art. 13 D.Lgs. 472/97 in tema di ravvedimento, coordinandolo con il concorso



Il modello del cumulo nell'art. 12 D. Lgs. 472/97 riformato

Requisiti base per applicazione del cumulo

- > Concorso Formale/Concorso Materiale
- > Progressione/Medesima Risoluzione Illecita

1° aggravante - Le violazioni rilevano per più tributi
Aumento del 20% sanzione base.

2° aggravante – Violazioni commesse in più periodi di imposta
Aumento da 50% a 300% della sanzione base.



Concorso Formale e Materiale

Art. 12, D.Lgs. 472/97

E' 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**, (concorso formale) ovvero

➔ **commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione**, (concorso materiale)

con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.



Novità della riforma

Il concorso adesso si applica potenzialmente per tutte le sanzioni.
Sono incluse nel concorso le violazioni **formali e sostanziali**.

Ma è sempre necessaria

una condotta unitaria (concorso formale)

oppure

più condotte che violino la stessa norma (concorso materiale).

Sono escluse dal concorso le violazioni da **omesso versamento**.



Progressione e Illecito continuato

«2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, **commette in progressione o con la medesima risoluzione**, più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la **determinazione dell'imponibile** ovvero la **liquidazione** anche periodica del tributo.

Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.»



Progressione e Illecito continuato

Illeciti in progressione.

Sequenza di violazioni che aggravano sempre di più (progressivamente) la corretta determinazione del tributo.

Esecuzione della medesima risoluzione illecita. NOVITA'

Sequenza di violazioni che si inseriscono in un programma «illecito» unitario.



Esclusione dal concorso delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento

Orientamento giurisprudenziale precedente

«Le violazioni connesse a mancati versamenti riguardano imposte già compiutamente liquidate, ipotesi di ben maggiore gravità in quanto causativa di un sicuro deficit di cassa. Sembra coerente a tal rilievo l'autonomia *quod poenam* di ciascun tardivo od omesso versamento d'imposta» (Cass. civ. 20 gennaio 2017).

Attenzione!!!

La disposizione non deve esser intesa nel senso che con avvisi di accertamento possono esser irrogate, fuori dal concorso, anche le sanzioni da omesso versamento dell'imposta accertata.



Qual è l'effetto del concorso o della progressione ?

Regola per il calcolo dell'unica sanzione:

sanzione base, individuata nella sanzione maggiore, con aumenti previsti della norma.

Primo aumento:

Art. 12, cc. 1 e 2: La sanzione unica è determinata aumentando la sanzione maggiore di una percentuale variabile tra un quarto (25%) e il doppio (200%).

Es. Sanzione più grave:

100 Eur

Aumento da un quarto (25%) al doppio (200%)

Sanzione unica

da 125 a 200 Eur



1° Aggravante: Concorso di violazioni che si riferiscono a più tributi

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da una quarto al doppio **si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.**

Sanzione più grave:	100 Eur	

Presenza di più tributi, incremento di un quinto (20%)		
Art. 12., c.3 D.Lgs. 472/97	120 Eur	

Aumento da un quarto (25%) al doppio (200%)		
Art. 12, c. 2 D. Lgs. 472/97	da 150 eur	a 240 Eur



II° Aggravante - Violazioni commesse in più periodi di imposta

Prima della riforma, la giurisprudenza tendeva a dire che fosse ipotesi di cumulabilità autonoma delle violazioni.

Violazioni della stessa indole, anche se non apprese da concorso formale, materiale o progressione, potevano ugualmente esser oggetto di cumulo ex comma 5 dell'art. 12 D. Lgs. 472/97.

Civile Sent. Sez. 5 Num. 34868 Anno 2021.



II° Aggravante - Violazioni commesse in più periodi di imposta

Con la riforma la commissione di violazioni rilevanti per più periodi di imposta è costruita come **un'ulteriore aggravante dell'ipotesi base (concorso/progressione/medesima risoluzione)**.

Con la riforma è stato eliminato il riferimento alle violazioni «**della stessa indole**».

«5. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono **commesse in periodi di imposta diversi**, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3.»



Determinazione amministrativa della sanzione per violazioni relative a più anni

Chi deve determinare l'unica sanzione derivante dall'applicazione del cumulo giuridico ?

Con l'emissione di ogni atto successivo **l'ente impositore deve ricalcolare le sanzioni relative a tutte le violazioni avvinte dal concorso o dalla progressione/continuazione illecita**, ed eventualmente irrogare sola sanzione residua da applicare (o nessuna sanzione).

«5bis Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento.»



Rideterminazione giudiziale del cumulo

E se l'ufficio non lo fa ?

«Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, **il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva** tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.»

Attenzione! Il giudice non può annullare il provvedimento di emissione, rinviando all'ente impositore il compito di rideterminare la sanzione unica. E' obbligo del giudice procedere alla rideterminazione.

Cassazione Ordinanza 18 luglio 2022, n. 22477



Ricalcolo giudiziale della sanzione

Secondo la norma il giudice deve tener conto delle sanzioni che si riferiscono a ***sentenze emanate***.

Ad un'interpretazione letterale, se ne deve dedurre che per il ricalcolo giudiziale del concorso non sarebbe possibile considerare le sanzioni pendenti in primo grado (ancora non si ha una sentenza).

Cosa succede in caso di sentenza «cumulata» poi riformata *in melius* (es. sanzioni annullate) ?



Clausola di salvaguardia

La sanzione unica deve rispettare il principio di proporzionalità e **non può comunque essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.**

Limiti all'applicazione del cumulo giuridico.

I. Accertamento con Adesione, Conciliazione e Ravvedimento

Le sanzioni applicate in caso di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di ravvedimento, sono considerate fuori dal cumulo giuridico ai fini del comma 3 (aumento per più tributi) e del comma 5 (continuazione poliennale).

In questi casi, sono cumulabili solo sanzioni attinenti allo stesso tributo e allo stesso anno.

La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione di un atto è anch'essa fuori dal cumulo, e può riguardare sole le sanzioni contenute nell'atto che si definisce.



Limiti all'applicazione del cumulo giuridico.

II. Applicazione separata per tributi erariali e per ente impositore

Tutta la disciplina del concorso e della continuazione trova applicazione solo per «blocchi» di imposte

1° blocco – principali tributi erariali (IRPeF, IReS, IVA, IRAP);

2° blocco – tributi di ciascun altro ente impositore (comuni, regioni, province);

3° blocco - imposte doganali;

4° blocco - imposte sulla produzione e sui consumi.



Cumulo e Ravvedimento

Novità della Riforma Fiscale – Art. 13, c.2 bis D.Lgs. 472/97

La norma (art. 13, c. 2 bis) rende possibile valersi del ravvedimento applicandolo alla sanzione unica da cumulo giuridico.

La norma specifica anche che il ravvedimento si applica assumendo come referente temporale la prima violazione commessa (non la più grave!).



Cumulo e Ravvedimento

Sono ravvedibili **solo** le violazioni rientranti nell'ipotesi del comma 1 (concorso formale e materiale) e comma 2 (progressione/medesima risoluzione) dell'art. 12 del D. Lgs. 472/97.

NON si possono ravvedere, fruendo del cumulo, le violazioni che si riferiscono a più tributi (c.3 art. 12), o che si riferiscono a più annualità (c.5 art. 12).





ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

Giangiaco D'Angelo

Dipartimento di Scienze Giuridiche

giangiaco.dangelo@unibo.it

www.unibo.it