Infrazioni multiple. Si applica la pena più elevata, aumentata fino al doppio

Contribuenti tutelati dalle multe «cumulabili»

Luigi Ferrajoli

Anche la comminazione delle sanzioni, come in genere tutti gli atti amministrativi, deve essere motivata nel relativo provvedimento di irrogazione.

L'ufficio deve illustrare - a pena di nullità dell'atto - le violazioni contestate al contribuente e i criteri seguiti per la determinazione dell'entità delle relative sanzioni. Le sanzioni sono astrattamente variabili tra un minimo e un massimo; l'ente impositore non è semplicemente tenuto a rispettare tali limiti, ma deve indicare altresì le valutazioni compiute nel singolo caso, per consentire all'interessato di verificare la correttezza del procedimento di computo seguito. In altri termini, poiché di norma viene irrogata la sanzione minima (pari al 100%), l'accertatore può aumentarne la misura in presenza di particolari circostanze, come nei casi di "precedenti" in linea fiscale addebitati al medesimo contribuente, a condizione che questi elementi siano chiaramente indicati nell'atto impositivo e siano idonei sotto il profilo logico a giustificare l'aggravamento sanzionatorio.

LA GIUSTIFICAZIONE
L'atto di irrogazione deve illustrare sia i motivi della contestazione sia i criteri seguiti nella quantificazione

Più violazioni, una sanzione

Nelle ipotesi in cui siano contestate più violazioni, il Dlgs 472/97 ha introdotto l'istituto del «cumulo giuridico» che costituisce una conquista per il contribuente, in quanto comporta l'irrogazione di un'unica sanzione pur in presenza di varie infrazioni. Il principio trova applicazione nei casi di:
- concorso formale (quando con una sola azione od omissione sono commesse diverse violazioni della stessa disposizione ovvero di più disposizioni anche relative a tributi diversi);
- concorso materiale (se con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni della stessa disposizione);
- continuazione (quando sono compiute anche in tempi diversi più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione periodica dell'imposta).

Il regime del cumulo giuridico prevede l'applicazione di una sanzione unica pari a quella prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio. Se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si deve considerare quale sanzione base cui riferire l'aumento quella più grave aumentata di un quinto. Se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo. Il Dlgs 99/2000 ha introdotto ulteriori garanzie per il contribuente: se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede deve determinare la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. 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 deve rideterminare la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

Ipoteca e sequestro

Sulla base del provvedimento di irrogazione della sanzione, così come dell'atto di contestazione o del processo verbale, l'agenzia delle Entrate può ottenere sui beni del trasgressore e dei coobbligati in solido l'ipoteca o il sequestro conservativo (articolo 22 del Dlgs 472/97).

Se l'ufficio ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può presentare istanza motivata alla Commissione tributaria provinciale chiedendo l'iscrizione di queste misure cautelari.

La sospensiva

Per sole sanzioni
■ In fase di contenzioso il contribuente può ottenere anche in secondo grado la sospensiva per le sole sanzioni (in via del tutto peculiare rispetto alla diversa sorte delle imposte). La Commissione tributaria regionale può disporre la sospensione sia discrezionalmente, quando il contribuente riesca a dimostrare il fumus boni iuris (la presumibile fondatezza della propria pretesa) nonché il pregiudizio grave e irreparabile che subirebbe nel caso in cui si procedesse a esecuzione, sia doverosamente, nella diversa ipotesi in cui il contribuente presti un'idonea garanzia con fidejussione bancaria o assicurativa. Anche il giudice ordinario ha il potere/dovere di sospendere l'esecuzione.