

# Il concorso di violazioni e la continuazione

*Esame dell'art. 12 del D.Lgs. 472/1997  
come modificato dal D.Lgs. 203/1998*

Luigi Ferrajoli

La disciplina del concorso di violazioni e della continuazione rappresenta una delle innovazioni più significative introdotte dalla legge di riordino delle sanzioni amministrative tributarie. Essa risolve vecchie problematiche emerse in passato circa l'applicazione dell'art. 8 della legge 4/1929 e dell'art. 48 del D.P.R. 633/1972, oggi entrambi espressamente abrogati, e si pone quale punto nodale della riforma, tanto da aver già subito un *restyling* rispetto alla prima formulazione dell'art. 12 D.Lgs. 472/1997 a opera del provvedimento correttivo emanato quale D.Lgs. 203/1998, ampiamente interpretato e illustrato dalla recente circ. min. n. 180/E del 10 luglio 1998.

Ciò, in particolare, poiché la nuova disposizione – fugando ogni possibile perplessità – rende innanzitutto obbligatoria l'applicazione di un'unica sanzione, adeguatamente aumentata nell'ammontare, in tutti i casi di concorso di più violazioni tributarie.

## Concorso formale

Il comma 1 dell'art. 12, in linea con la

normativa penalistica e con quella dettata dalla legge 689/191981, si occupa del concorso formale, sia omogeneo sia eterogeneo, stabilendo l'applicabilità della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi differenti (concorso formale eterogeneo) ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, violazioni plurime di una medesima disposizione (concorso formale omogeneo).

Esempio di tale ultima tipologia di concorso può essere individuato nella infedele determinazione della base imponibile dell'imposta sugli spettacoli, rilevante anche ai fini della liquidazione dell'IVA, e dunque unica condotta illecita afferente a più imposte.

## Concorso materiale

Il concorso materiale si realizza, invece, allorché con più azioni od omissioni si commettono più violazioni formali della medesima disposizione.

P

## ESEMPIO

Ove le ricevute fiscali o gli scontrini ovvero i documenti di trasporto delle merci siano carenti di elementi obbligatoriamente previsti dalla normativa fiscale, tale omissione perfeziona il cosiddetto concorso materiale omogeneo, anch'esso punito con il cumulo giuridico (sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio) e non già con quello materiale, ossia con la sommatoria di tante sanzioni quanti sono i documenti irregolari.

La disciplina del concorso materiale, tuttavia, è applicabile nel solo caso di violazioni connesse a obblighi formali, che non incidano cioè sulla determinazione dell'imponibile; e ciò contrariamente al concorso formale, in cui a una medesima condotta (per esempio omessa annotazione di corrispettivi, che rileva sia ai fini IVA sia II.DD.) conseguono effetti sostanziali ai fini di più tributi o comunque di disposizioni diverse.

### Continuazione

Anche la disciplina della "continuazione" è stata profondamente rivisitata.

Infatti, è previsto che alla medesima sanzione stabilita in materia di concorso formale ovvero di concorso materiale omogeneo (cumulo giuridico) sia assoggettato chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni le quali, nella loro progressione, risultino pregiudizievoli per la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo.

Al riguardo, è fondamentale rilevare che, per effetto di tale previsione, viene a instaurarsi un rapporto del tutto nuovo tra le fattispecie prodromiche all'evasione — quali, in via esemplificativa, l'omessa fatturazione e/o registrazione, l'omesso rilascio di scontrini o ricevute ecc. — e la violazione che materialmente concreta il fatto evasivo.

## ESEMPIO

È il caso della dichiarazione infedele, caratterizzato dalla circostanza che consente alla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave (in linea di massima, nel caso indicato, quella di infedele dichiarazione), congruamente aumentata, di assorbire tutte le sanzioni relative alle infrazioni a essa collegate.

Non è pertanto più operante il cumulo materiale delle citate sanzioni, in passato ritenuto legittimo anche dalla Cassazione con sent. n. 5716 del 20 giugno 1996: le singole violazioni rimangono assorbite, in funzione dell'unitarietà del fine cui tendono, nella violazione più grave.

Inoltre, per la configurazione della "continuazione" non è richiesta la sussistenza, contrariamente a quanto accade nel settore penale *ex art. 81 cod. proc. pen.*, del "disegno criminoso", che implica necessariamente il dolo, ma viene invece dato rilievo a un aspetto del tutto oggettivo che prescinde da accertamenti sull'atteggiamento psicologico del contribuente.

In caso contrario l'istituto sarebbe divenuto pressoché inapplicabile, non essendo previsti poteri istruttori per gli uffici tributari pari a quelli del giudice del procedimento penale.

### Disposizioni di dettaglio

I commi da 3 a 5 dell'art. 12 hanno dettato poi necessarie disposizioni di dettaglio intese a chiarire che se le violazioni:

- interessano più tributi, trova applicazione, quale sanzione base alla quale riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto;
- riguardano periodi d'imposta diversi, la sanzione base può essere aumentata dalla metà al triplo.

Inoltre, è stato sottolineato che, in ogni caso, devono trovare separata applica-

zione le sanzioni afferenti ai tributi erariali rispetto a quelle concernenti i tributi locali.

Pertanto, se un'unica condotta viola sia disposizioni IRPEF sia ICI (per esempio, aver dichiarato un fabbricato in guisa da beneficiare di agevolazioni ai fini delle due distinte imposte) dovranno esser applicate distinte sanzioni dall'ufficio imposte dirette e dal Comune interessati.

## Sanzione base

In termini pratici, la citata circ. min. n. 180/E invita gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e gli enti impositori a procedere per la determinazione della sanzione base da irrogare nel seguente modo:

- a. se le violazioni si riferiscono a un solo periodo d'imposta e riguardano un solo tributo, la sanzione base si identifica con quella più grave;
- b. se le violazioni interessano più tributi e un solo periodo d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata di un quinto;
- c. 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;
- d. se, infine, le violazioni coinvolgono più tributi e più periodi d'imposta, la sanzione base si ottiene aumentando prima di un quinto la sanzione più grave e aumentando poi il risultato dalla metà al triplo.

Ricavata la sanzione base, si dovrà poi procedere a elevare la stessa da un minimo di un quarto a 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, secondo quanto sancito dal comma 7 dell'art.12 in esame, di cui si dice oltre.

## Interruzione del concorso e della continuazione

Il concorso e la continuazione vengono interrotti dalla constatazione delle violazioni tributarie (art. 12, comma 6).

L'effetto interruttivo, in particolare, secondo i chiarimenti della circ. n.180/E, si realizza con la notificazione o consegna:

- del verbale di constatazione della Guardia di Finanza o degli Uffici finanziari;
- dell'atto di contestazione *ex art. 16*, comma 2 D.Lgs. 472/1997 dell'ufficio o ente impositore;
- dell'avviso di irrogazione immediata delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento o rettifica *ex art. 17*, comma 1;
- della cartella di pagamento relativa all'iscrizione a ruolo senza previa contestazione delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento di tributi.

Lo scopo dell'interruzione è quello di precludere il cumulo giuridico delle sanzioni nel momento in cui l'autore degli illeciti abbia avuto contezza del suo comportamento.

Mentre tutte le sanzioni per violazioni commesse fino all'intervento dell'Amministrazione verificatrice devono essere cioè unificate, da tale data in poi l'effetto "benefico" connesso all'applicazione degli istituti in esame cessa, lasciando spazio a una nuova separata valutazione dei comportamenti e delle sanzioni irrogabili.

### ESEMPIO

Nel caso in cui il contribuente abbia omesso l'indicazione del numero di partita IVA sulle ricevute fiscali emesse e subisca nel 1999 la contestazione dell'unica tipologia di illecito reiterata per un quinquennio, il concorso - e dunque il cumulo giuridico delle sanzioni - è applicabile fino alla data di notifica dell'atto di contestazione. Un successivo controllo porterebbe all'applicazione di una nuova e distinta sanzione.

P

Anche in tema di continuazione valgono le medesime considerazioni.

Tuttavia, è bene porre in evidenza che tale ultimo istituto opera anche successivamente alla contestazione purché – come specifica la circ. n. 180/E – «quelle ulteriori che vengano a conoscenza dell'ente impositore siano anteriori all'atto che ne consacra la constatazione ancorché siano state commesse in epoca successiva a quella in cui in cui sono state commesse le violazioni già contestate».

#### ESEMPIO

Nel caso in cui con un primo verbale di constatazione redatto nel 1998 vengano contestate violazioni inerenti agli esercizi 1995 e 1996, e con un successivo verbale redatto nel 1999 vengano contestate ulteriori analoghe violazioni legate dal vincolo della continuazione inerenti agli esercizi 1997 e 1998, dovrà comunque essere determinata un'unica sanzione opportunamente aumentata.

### **Favor rei e motivazione del computo**

Ancora, il comma 7 dell'art.12 stabilisce, attuando il principio del *favor rei*, che la sanzione da irrogare in applicazione delle disposizioni sul concorso di violazioni e sulla continuazione non può, comunque, eccedere quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Tale computo è tuttavia cumulabile con l'istituto della recidiva di cui all'art. 7, comma 3 del D.Lgs. 472/1997, che prevede l'aumento della sanzione fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole.

Si applica dunque in tale ultima ipotesi prima l'aumento per la recidiva e poi quello per il concorso o la continuazione.

correlate che in conseguenza del medesimo comportamento possano nascere ai fini di altri tributi.

Non si deve applicare dunque la progressione di cui al comma 2 per fatti che

La determinazione degli aumenti applicabili, nei limiti suddetti, deve peraltro conseguire alle valutazioni dell'ufficio o ente impositore circa la personalità del trasgressore e la gravità del suo comportamento, opportunamente corroborate dalla necessaria motivazione, da indicarsi a pena di nullità dell'atto di contestazione o accertamento.

### **Coordinamento con il D.Lgs. 218/1997**

L'ultimo comma dell'art.12, aggiunto dal D.Lgs. 203/1998, coordina l'istituto del concorso e della continuazione con gli strumenti deflattivi del contenzioso previsti dal D.Lgs. 218/1997.

In relazione al "concordato", viene fissata una deroga rispetto alle previsioni di dettaglio dei commi 3 e 5, prevedendo che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applichino separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Viene così salvaguardata la regola generale dell'accertamento con adesione, che vuole ridotte a un quarto del minimo le sanzioni concernenti i tributi così definiti. In pratica, nel caso di concordato sarà determinata un'unica sanzione per tutte le violazioni commesse in un periodo d'imposta con riferimento a ogni tributo, la cui misura sarà poi ridotta di un quarto.

Con riferimento alla conciliazione giudiziale, all'acquiescenza e alla definizione agevolata ex artt.16 e 17 del D.Lgs. 472/1997 (pagamento di un importo pari a 1/4), invece, è prevista l'attuazione delle regole sulla progressione con riferimento alle sole violazioni indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni e non anche con riguardo alle violazioni rilevanti ai fini di diverse imposte, non indicate negli atti definiti con lo strumento deflattivo: ciò sta a significare che tali ulteriori violazioni saranno oggetto di autonoma irrogazione di sanzioni. ●