

CONTENZIOSO

Il cumulo giuridico è applicabile alle sanzioni per omessi versamenti

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 21570 del 26 ottobre 2016** la Suprema Corte di Cassazione ha riconosciuto il diritto del contribuente **all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'[articolo 12, comma 1, del D.Lgs. 472/1997](#)** in presenza di più omissioni relative al **versamento di acconti**, con ciò accogliendo l'eccezione formulata da una società che ricorreva avverso una cartella di pagamento in merito all'irrogazione delle sanzioni conseguenti **all'omesso versamento delle imposte** Iva, Irpeg e Irap.

Questo il ragionamento svolto dai Supremi Giudici: l'[articolo 12 del D.Lgs. 472/1997](#) (come sostituito dall'[articolo 2, comma 1, lett. e\), D.Lgs. 203/1998](#) e successivamente modificato dall'[articolo 2, comma 1, lett. a\) del D.Lgs. 99/2000](#)) - 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 ([articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#)) 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'[articolo 8 della precedente legge sulle sanzioni tributarie n. 4/1929](#)) 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'[articolo 13 del D.Lgs. 471/1997](#) 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, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato..."*.

A parere della Corte **il suddetto articolo 13** sarebbe stato “*erroneamente evocato dalla ricorrente amministrazione*” in quanto la norma “*identifica l'entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni, di cui al [D.Lgs. 472/1997, articolo 12, cit.](#), che*”, prosegue la sentenza, “*la CTR ha correttamente applicato, trattandosi di previsione di carattere generale, in quanto costituisce attuazione del principio del favor rei*” (cfr. Cass. n. 411 del 14/01/2015; *ex multis*, Cass. nn. 2609 del 2000 e 7163 del 2002 su sanzioni emesse in tema di Iva e [n. 3265/2012](#) su sanzioni irrogate in tema di ICI).

La Cassazione conclude, dunque, **affermando il seguente principio**: “*La nuova nozione di continuazione (recte, progressione) di cui all'articolo 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)*”.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO

**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

