Cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento

Con un'importante **sentenza n. 21570 del 26 ottobre 2016**, la **Corte di Cassazione** ha espressamente statuito l'**applicabilità del cumulo giuridico anche nelle ipotesi di omesso versamento.**

In particolare, la vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento da parte di una società contribuente, con la quale l'Agenzia delle Entrate contestava l'omesso versamento delle imposte IVA, Irpeg e Irap, oltre alle ritenute effettuate come sostituto d'imposta per l'anno 2003.

Avverso tale atto impositivo la società proponeva tempestivo ricorso nei confronti sia dell'Agenzia delle Entrate che di Equitalia, ed i giudici di primo e di secondo grado accoglievano le doglianze della contribuente riconoscendo, nel caso di specie, il diritto all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, irrogate ai sensi dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97.

Nello specifico la CTR aveva modo di affermare che <<*nella fattispecie in oggetto ricorre l'ipotesi di concorso formale eterogeneo, previsto dall'art. 12, comma 1, prima parte, del D. Lgs. 472/97>>,* trattandosi di più omissioni relative al pagamento di acconti, cui ha fatto seguito una serie di omessi versamenti dei saldi delle imposte dovute; fattispecie questa considerata compresa nelle previsioni della continuazione, di cui al comma 2 dell'art. 12, data <<*la commissione in tempi diversi di più violazioni, che nella loro progressione (prima con gli omessi versamenti degli acconti e poi dei saldi) realizzano l'evasione d'imposta>>.*

Contro tale decisione ha, quindi, proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandolo a due motivi:

1) violazione di legge, in particolare dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97, in relazione al cumulo giuridico delle sanzioni in ipotesi di plurime omissioni di versamenti, ritenendo, viceversa, che la

fattispecie doveva essere ricondotta alla disciplina di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97;

2) violazione di legge, in relazione all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 472/97, poiché in tema di illeciti tributari per le violazioni in materia di riscossione delle imposte trova applicazione l'art. 13 del D. Lgs. 471/97.

Ebbene, la Suprema Corte ha ritenuto non meritevoli di accoglimento entrambi i motivi di ricorso, richiamando, innanzitutto, ai fini della decisione, quanto espressamente previsto dagli articoli che l'Agenzia delle Entrate aveva erroneamente ritenuto essere stati violati dai giudici di secondo grado.

In primis, l'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, rubricato "Concorso di violazioni e continuazione", che, come noto, al primo comma, espressamente prevede: *"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 ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione*"; e, come previsto dal secondo comma, 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".*

Al riguardo, la Corte ha precisato che con la riformulazione di tale norma da parte del legislatore è stato confermato ed ampliato il principio del cumulo giuridico delle sanzioni il quale, attualmente, deve essere considerato obbligatorio e non più facoltativo e, seppur nelle ipotesi di violazioni riguardanti più periodi di imposta sono state stabilite regole di maggior rigore, è stato comunque confermato l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni (Cass. n. 7163 del 2002).

In secondo luogo, l'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97, rubricato "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione",

stabilisce 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 ….”.

Una volta richiamati gli articoli sopracitati, i giudici di legittimità hanno sottolineato come la disposizione dell’art. 13 identifica l’entità della sanzione in caso di versamenti periodici in acconto e a saldo, ma non esclude il cumulo delle sanzioni così come disposto dall’art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, con conseguente corretta statuizione da parte dei giudici di secondo grado che hanno applicato tale previsione di carattere generale, in attuazione del principio del favor rei, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2 e 29, comma 1, del d.lgs. n. 472 e 16, comma 10, lett. a), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (Cass. n. 411 del 14/01/2015).

Né può essere invocata in materia la disciplina dettata dall’art. 48 del D.P.R. n. 633/72, per le violazioni relative all’IVA, considerato che tale disposizione è stata espressamente abrogata dall’art. 16 del D. Lgs. n. 471/97, in quanto la funzione propria del cumulo giuridico delle sanzioni è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consentendo proprio in ragione di tale principio che nell’applicazione concreta della continuazione venga comminata al contribuente una pena eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole pene irrogabili per ciascuna delle infrazioni.

Concludendo, la Corte afferma che la nuova nozione di continuazione di cui all’art. 12 del D. Lgs. n. 472/97 costituisce 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).

Lecce, 15 dicembre 2016 **Avv. Maurizio Villani**

Avv. Alessandra Rizzelli

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it **- e-mail** avvocato@studiotributariovillani.it