

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

La notifica dell'atto impositivo mette fine alla "continuazione"

10 Agosto 2021

La disciplina dell'interruzione dell'istituto è propria dell'illecito tributario, mentre non è prevista in campo penale nel cui ambito il sistema agevolativo è utilizzato per la determinazione di una pena unica



Il beneficio della continuazione, previsto in caso di violazioni tributarie della stessa indole commesse in più periodi d'imposta, si arresta per effetto della constatazione della violazione. In caso di omessa dichiarazione per più annualità, operando l'interruzione rispetto al futuro, la continuazione trova applicazione solo con riferimento ai periodi d'imposta i cui termini ordinari per la presentazione

della dichiarazione sono scaduti alla data di notifica dell'atto interruttivo. Le sanzioni relative alle violazioni commesse nelle annualità successive sono escluse dal cumulo, salvo la possibilità di riconoscere una autonoma e rinnovata applicazione dell'istituto di favore. Questo il contenuto dell'ordinanza della Corte di cassazione n. 16017 del 9 giugno 2021.

I fatti

La controversia prende le mosse dal ricorso proposto da un imprenditore avverso una serie di avvisi di accertamento, emessi dall'Agenzia delle entrate, per l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi relativamente ai periodi d'imposta dal 2004 al 2007.

In particolare l'ufficio non aveva applicato l'istituto della continuazione per tutte le annualità accertate essendo intervenuto un atto interruttivo come definito dall'articolo 12, comma 6, del

Dlgs n. 472/1997, costituito dalla notifica dell'avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2004, avvenuta in data 19 maggio 2007.

Il ricorso ha trovato accoglimento in sede di prime cure, nella misura in cui il giudice ha ritenuto legittima l'applicazione dell'istituto della continuazione relativamente a tutti e quattro i periodi d'imposta accertati nonostante l'intervenuta notifica dell'avviso relativo al 2004.

Anche la Ctr ha confermato la legittimità della continuazione e ha rigettato l'appello dell'ufficio finanziario.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso in cassazione lamentando, per quanto di interesse, violazione dell'articolo 12 del Dlgs n. 472/1997 nella parte in cui il giudice d'appello ha unificato la sanzione relativamente a tutti i periodi d'imposta accertati, secondo regole proprie del giudizio penale estranee all'ambito amministrativo.

La Corte di cassazione ha ritenuto fondati i motivi di ricorso proposti dall'amministrazione finanziaria e ha deciso per la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Ctr in diversa composizione per il riesame e per le statuizioni sulle spese del giudizio di legittimità.

L'istituto della continuazione

Il Dlgs n. 472/1997, emanato in attuazione della legge delega n. 662/1996, contiene la disciplina organica dei principi generali in materia di sanzioni tributarie amministrative. L'istituto della continuazione, insieme alla disciplina del concorso formale e del concorso materiale, rappresenta uno degli aspetti più importanti del regime sanzionatorio in ambito tributario, la cui *ratio* è il ridimensionamento dell'entità delle sanzioni rispetto al sistema previgente, in cui la misura sanzionatoria avevano assunto limiti sproporzionati.

Il concorso di violazioni è disciplinato dall'articolo 12, comma 1 del Dlgs n. 472/1997, secondo cui “*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*”. Nello stesso articolo, al comma 5, è previsto che, se più violazioni della stessa indole sono commesse in più periodi d'imposta, la sanzione base cui riferire l'aumento è quella connessa alla violazione più grave, aumentata dalla metà al triplo (cosiddetta “continuazione”). Il concorso e la continuazione incontrano un limite, costituito dalla “*constatazione delle violazioni*” da parte dell'ufficio, che ne interrompe gli effetti.

La Circolare n. 180 del 10 luglio 1998 ha precisato che l'effetto interruttivo si realizza con la notificazione o consegna:

- del processo verbale di constatazione
- dell'atto di contestazione di cui all'articolo 16, comma 2
- dell'avviso di irrogazione delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento o rettifica del tributo di cui all'articolo 17, comma 1
- della cartella di pagamento prevista dal comma 3 dell'articolo 17.

Come chiarito dall'amministrazione finanziaria l'interruzione si ispira all'esigenza di impedire l'unificazione delle sanzioni una volta che l'autore delle violazioni abbia potuto rendersi conto di essere incorso nella violazione. L'interruzione, quindi, opera rispetto al futuro, mentre tutte le violazioni pregresse devono essere unificate; tale unificazione *"può essere pretesa dall'autore indipendentemente dal fatto che la contestazione si riferisca soltanto ad alcune delle violazioni commesse"*.

La decisione

Nel caso in esame l'avviso di accertamento per omessa presentazione della dichiarazione relativa al periodo 2004 era stato notificato in data 19 maggio 2007.

Trattandosi, per i periodi dal 2005 al 2007, di violazioni della stessa indole commesse dal medesimo autore, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che la notifica dell'atto contenente l'irrogazione delle sanzioni rappresentasse un fatto oggettivo, interruttivo della continuazione ai sensi del richiamato comma 6. A nulla rileva che in ambito penale la constatazione della violazione non espliciti alcun effetto ai fini della determinazione della sanzione, perché la disciplina dell'interruzione è propria dell'illecito tributario.

A parere della CTR, invece, nel caso *de qua*, la continuazione sarebbe stata applicabile a tutte le annualità accertate perché, come avviene in campo penale, l'istituto viene utilizzato per la determinazione di una pena unica *"anche con riguardo a una pluralità di sentenze o decreti penali irrevocabili o esecutivi"*.

La Corte di cassazione ha avallato la posizione dell'amministrazione finanziaria, precisando che la distinzione tra ambito penale e tributario in tema in interruzione è legata al fatto che, nel primo, la continuazione è correlata alla sussistenza dell'elemento soggettivo del medesimo disegno criminoso. Diversamente, in ambito tributario l'elemento soggettivo è irrilevante e, di conseguenza, la continuazione deve essere collegata *"all'oggettivo perpetrarsi dell'illecito sicché, per determinare l'istante finale terminativo della continuazione, occorre individuare un ulteriore momento, oggettivamente individuabile, rappresentato dalla constatazione dell'infrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria"*.

La formale conoscenza dell'atto da parte dell'autore delle violazioni, pertanto, segna un limite oggettivo che spezza l'unitarietà della sanzione per tutti gli anni accertati.

Di conseguenza è irricevibile la richiesta del soggetto, che ha commesso violazioni di uguale tenore anche dopo la conoscenza della constatazione delle violazioni precedenti, di richiedere per il futuro l'applicazione di un istituto a lui favorevole.

Tale principio si traduce nel fatto che tutte le sanzioni relative alle violazioni poste a monte del momento della constatazione da parte dell'ufficio concorreranno ai fini di una sanzione unitaria mentre tutto ciò che è a valle sarà escluso dal cumulo e dalla continuazione, *“salvo riconoscere, ove plurime siano le violazioni anche da questo lato, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto.”*

In applicazione di tali principi, quindi, trattandosi nel caso in esame di omessa dichiarazione per i periodi dal 2004 al 2007 compiuta dal medesimo soggetto, la continuazione poteva essere accordata per la determinazione di due distinte sanzioni: la prima relativa alle dichiarazioni il cui termine di presentazione scadeva prima della notifica dell'avviso di accertamento, ossia 2004 e 2005 e la seconda per le dichiarazioni omesse il cui termine di presentazione scadeva successivamente a tale data, ossia 2006 e 2007.

di

Emiliano Marvulli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/notifica-dellatto-impositivo-mette-fine-alla-continuazione>