

Sanzioni

La recidiva opera se i precedenti sono definitivi

di Isabella Buscema - Esperto tributario

La recidiva obbligatoria scatta se i precedenti sono definitivi ovvero è necessario per l'applicazione del predetto istituto un accertamento diventato incontestabile. Per l'utilizzo della recidiva non è sufficiente che l'Ente impositore contesti la medesima violazione con riferimento ai tre anni precedenti eseguita attraverso la notifica degli avvisi di accertamento. Applicando questo principio, gli Uffici potranno aumentare le sanzioni solo se esisteranno atti definitivi precedenti relativi ad analoghe violazioni. Il giudice tributario deve verificare che le precedenti violazioni siano state definitivamente accertate o non siano state oggetto di impugnazione. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 3, e art. 12, prevedono la compatibilità tra la "recidiva" in materia tributaria e la continuazione.

Principi

Per le sanzioni tributarie l'incremento per la recidiva è possibile solo se le violazioni dei tre anni precedenti sono state definitivamente accertate. In materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'istituto della continuazione, sancito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo", è applicabile anche all'ICI (1).

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 3, e art. 12, prevedono la compatibilità tra la "recidiva" in materia tributaria e la continuazione (2).

Sussistono differenze di struttura ontologica dei due istituti, ovvero permane la diversa considerazione dei fatti che essi suppongono. Il cumulo giuridico rappresenta, infatti, un beneficio che discende dalla sostanziale unitarietà della trasgressione; la recidiva, al contrario, punisce con più rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione. A dispetto dell'espressione "stessa indole" (3), usata con disinvoltura dal legislatore all'art. 7 ed all'art. 12, le prospettive dei due istituti sono completamente diverse e non possono essere sovrapposte in maniera acritica.

Ai fini della compatibilità tra recidiva e cumulo giuridico delle sanzioni occorre tener conto di quanto

(1) Quando le sanzioni per le diverse annualità siano state irrogate con avvisi notificati contemporaneamente al contribuente, la continuazione si applica per tutte le violazioni antecedenti a tale contestazione, operando l'interruzione solo per quelle successive (Cass., Sez. V, n. 16051 del 7 luglio 2010). Deve ritenersi che, in generale, la continuazione possa trovare spazio con riguardo all'ICI e che, in presenza di più violazioni della stessa indole reiterate negli anni (come l'omessa dichiarazione), si applichi l'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

(2) Conferma l'invocabilità della continuazione in materia la più recente giurisprudenza, per la quale, in tema di ICI, l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 (Cass., Sez. V, n. 13391 del 30 giugno 2016). Pertanto, deve

ritenersi che, in generale, la continuazione possa trovare spazio con riguardo all'ICI e che, in presenza di più violazioni della stessa indole reiterate negli anni (come l'omessa dichiarazione), si applichi l'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997. Una volta interrotta la continuazione, questa riprende a decorrere per le violazioni relative ai periodi di imposta successivi all'interruzione. In ambito tributario, è ormai acquisito in giurisprudenza l'assunto che i singoli periodi di imposta sono fra loro autonomi (*ex plurimis*, sul punto, Cass., Sez. V, n. 30378 del 21 novembre 2019). A ciò consegue che, in astratto, per le violazioni di ogni periodo di imposta può prospettarsi una distinta e rinnovata operatività della continuazione (Cass., sent., 16 giugno 2020, n. 11612).

(3) La nozione di violazione della stessa indole è assai ampia, poiché comprende non solo le violazioni della medesima disposizione ma anche quelle di disposizioni diverse, accostabili sotto il profilo della condotta materiale del contribuente. Per "violazioni della stessa indole", secondo quanto stabilito dallo stesso comma 3 dell'art. 7, si intendono non solo le violazioni delle stesse disposizioni ma anche le violazioni di disposizioni diverse che presentino però profili di omogeneità per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano.

segue. Se, infatti, la recidiva non necessitasse di una precedente irrogazione definitiva di sanzioni, essa non sarebbe mai applicabile unitamente alla continuazione la quale, viceversa, è interrotta dalla punizione delle violazioni pregresse. Se, pertanto, si individuasse il fondamento della recidiva nella reiterazione di una violazione, contestata ma non definitivamente accertata, la compatibilità tra i due istituti non potrebbe essere ritenuta. Lo escluderebbe l'unificazione dovuta al vincolo della continuazione cui sono soggette violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi. L'incompatibilità tra tali istituti sarebbe determinata dalle loro differenti strutture logiche. Infatti, l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralità di violazioni che fungono da presupposto della recidiva. Se, invece, si afferma, che la recidiva si fonda sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo la preclusione costituita dall'inserimento nella vicenda della continuazione viene meno: il soggetto può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva.

Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o dalla definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole. Conseguenze che, per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dal del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 7, comma 3, e art. 12, comma 5, è necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilievo fiscale, che la violazione sia stata

definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione. E dunque necessario verificare ai fini dell'applicazione della recidiva le violazioni antecedenti quella della cui sanzione si controverte risultano definitivamente accertate dal giudice Tributario o siano divenute definitive per mancata impugnazione della contestazione della violazione (4).

Tale assunto è stato statuito dalla Cassazione con la sentenza n. 11831 del 18 giugno 2020.

Vicenda

Un Comune, con un accertamento ICI, oltre alle imposte, ha irrogato sanzioni considerando l'incremento previsto per la recidiva. Infatti, l'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che la sanzione sia aumentata fino alla metà (5) nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita (ai sensi degli artt. 13, 16 e 17) o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità. Il giudice del gravame ha rideterminato la sanzione irrogata escludendo l'incremento per la recidiva. Esso ha escluso l'applicazione della recidiva per la presenza di controversie pendenti e per un "certo affidamento generatosi nella società tale da non far ritenere il relativo comportamento pretestuoso". Il Comune ha effettuato ricorso in Cassazione lamentando, in sintesi, un'errata applicazione della norma.

(4) In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la recidiva di cui all'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, postula un definitivo accertamento della violazione antecedente della stessa indole per effetto di una pronuncia giurisdizionale ovvero della mancata impugnazione della contestazione, con la conseguente compatibilità, ricorrendone i presupposti, dell'istituto del cumulo giuridico (Cass., Sez. V, sent., 22 maggio 2019, n. 13742). La recidiva di cui all'art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 472 del 1997 può essere applicata quando le violazioni antecedenti quella della cui sanzione si controverte risultano definitivamente accertate dal giudice tributario o siano divenute definitive per mancata impugnazione della contestazione della violazione. In tema di sanzioni amministrative tributarie, l'astratta compatibilità tra gli istituti della recidiva e della continuazione previsti dagli artt. 7, comma 3, e 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 impone di individuare il fondamento della recidiva, applicabile obbligatoriamente per effetto del D.Lgs. n. 158 del 2015, nella reiterazione di una violazione della stessa indole contestata e definitivamente accertata dal giudice tributario, ovvero divenuta definitiva per

mancata impugnazione della contestazione della violazione. (Cass., Sez. V, 17 maggio 2019, n. 13329).

(5) Dal primo gennaio 2016 sono entrate in vigore le nuove disposizioni, recate dal D.Lgs. n. 158/2015, che hanno rivisto il previgente sistema sanzionatorio connesso alle violazioni tributarie. È previsto un incremento fino al 50% della sanzione per i c.d. 'contribuenti recidivi ossia coloro che reiterano una condotta omissiva od infedele di eguale natura rispetto a quella posta in essere nei precedenti tre anni di imposta (e non ravveduta) Con una modifica dell'art. 7, del D.Lgs. n. 472/1997, ad opera dell'art. 16, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 158/2015, è stata eliminata la discrezionalità dell'applicazione della recidiva. Ai fini dell'aggravante in esame non devono essere considerate, per espressa previsione di legge, le violazioni definite: ● per ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997); ● in forma agevolata (artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997); ● in dipendenza di adesione all'accertamento (accertamento con adesione o acquiescenza all'accertamento ex D.Lgs. n. 218/1997); ● in dipendenza di mediazione (art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992); ● in dipendenza di conciliazione giudiziale (artt. 48, 48-bis e 48-ter, D.Lgs. n. 546/1992).

Pronuncia

Gli Ermellini, con la pronuncia citata, hanno rilevato che le medesime violazioni erano state contestate anche nei tre anni precedenti. Tuttavia, la Cassazione ha precisato che la medesima violazione commessa in altri periodi di imposta, influisce anche al fine del calcolo del cumulo giuridico, il quale, in concreto, rappresenta un beneficio per il contribuente (art. 12 del D.Lgs. n. 472/1992). Diversamente, invece, la recidiva è un'aggravante della

sanzione, proprio per punire maggiormente il disvalore dell'azione commessa. Secondo la Suprema Corte, quindi, proprio per tali differenze tra i due istituti, è evidente che la recidiva debba fondarsi sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo. Ne consegue così che per giustificare l'incremento sanzionatorio, è necessario che la violazione sia stata definitivamente accertata dal giudice tributario ovvero sia divenuta definitiva per mancata impugnazione della contestazione.

E-BOOK

COLLANA: Azienditalia finanza e tributi - Le monografie

Recupero dei crediti locali in house: trasformare una risorsa assente in liquidità

di *Cristina Montanari*



È sempre maggiore l'esigenza, da parte degli Enti locali, di rafforzare gli **strumenti di contrasto** al fenomeno della cosiddetta evasione da riscossione.

Un'efficace azione di **recupero degli insoluti**, ottenuta in tempi ragionevoli, consente di immettere **liquidità** e di migliorare la **performance di cassa**, obiettivo primario per gli Enti locali, già pesantemente condizionati dal taglio delle risorse disponibili.

Il volume può essere di supporto nella **formazione di specialisti nella gestione dei crediti dell'Ente**, che siano in grado di operare in modo da monetizzare quella che troppo spesso è solo una posta finanziaria attiva iscritta nel bilancio e nell'analisi delle diverse implicazioni connesse all'opzione di **organizzare un ufficio** dedicato all'interno dell'Ente, per gestire direttamente tutte le fasi della riscossione coattiva delle entrate, piuttosto che **operare in forma associata tra**

più Enti, in un'ottica di riduzione dei costi gestionali, recupero di efficacia e riduzione dei tempi della riscossione.

In rilievo, inoltre, nel volume tematiche quali il **recupero stragiudiziale dei crediti**, ovvero la procedura di **esternalizzazione** (gestione in *outsourcing*) di alcune fasi di procedure amministrative, una delle possibilità di cui può servirsi la P.A. per perseguire obiettivi di razionalizzazione e di risparmio; le **procedure esecutive**, ossia l'esecuzione forzata sul patrimonio del debitore e le **procedure cautelari** a tutela dei crediti non recuperati.

Wolters Kluwer, novembre 2017
pagg. 418, Euro 18+IVA
Codice e-book: 00216510
ISBN (ebook): 978-88-217-6170-6

Per informazioni e acquisti
• **On line** www.shopwkl.it