

# *Contrasto all'evasione e Tax Compliance nella fiscalità locale*

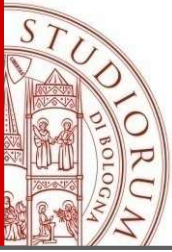
*Bologna, 6-7 maggio 2015*

## **Sanzioni amministrative nella fiscalità locale**

*tra esigenze di certezza e proporzionalità*

*a cura di*

*Andrea Mondini, Università di Bologna*



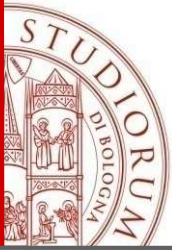
# normativa

- Disciplina generale delle sanzioni amm.ve

## **Dlgs 472/97 Principi generali**

### **Dlgs 473/97, art. 16:**

*«Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie»*

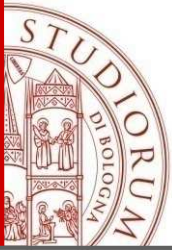


# normativa

## Principi generali dlgs 472

### derivazione penalistica

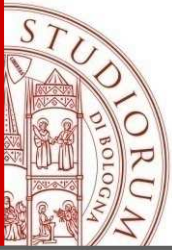
- legalità, irretroattività, *favor rei* (art 3)
- struttura della sanzione pecuniaria (2)
- personalità, imputabilità, colpevolezza (4-5)
- soggetti sanzionabili e concorso di persone (9, 10, 11)
- cause di non punibilità (6)



# normativa

## **Principi generali (segue):**

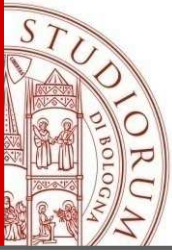
- determinazione della sanzione e concorso di violazioni [cumulo giuridico] (art 7,12)
- ravvedimento (13)
- procedure di contestazione/irrogazione (16-17)
- esecuzione (19), decadenza e prescrizione (20), riscossione (24)



# normativa

## **Principi generali nello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/00)**

- non punibilità delle violazioni meramente formali senza debito d'imposta
- buona fede e tutela dell'affidamento
- obbligo di informare il contribuente dei fatti da cui può derivargli una sanzione

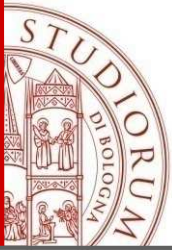


# violazioni

## **fattispecie diversificate per tributi**

riconducibili a 5 tipologie di base

- *omessa dichiarazione*
- *infedele dichiarazione*
- *omesso/tardivo versamento*
- *mancata, incompleta, infedele risposta a richieste istruttorie (es. questionari)*
- *violazioni non incidenti su imponibile/imposta (formali)*

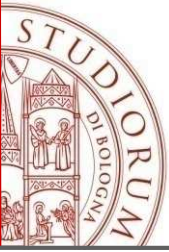


# modelli sanzionatori

**pluralità** dei modelli nazionali (parzialmente diversi)

successione e stratificazione nel tempo:

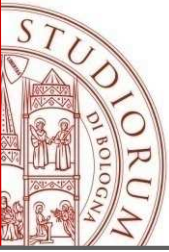
- di discipline sostanziali dei tributi
- di regimi sanzionatori, tendenzialmente omogenei ma con alcune differenze significative
- questo può generare situazioni di incertezza



# modelli sanzionatori

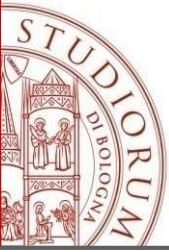
- IMU, TASI, TARI – IUC  
*L.147/13 co.695-700*
- TARSU/TARES  
*DLgs 507/93 – DL 201/11*
- ICI (IMU fino a 2013), Imp. SCOPO  
*Dlgs 504/92 art 14*





# modelli sanzionatori

- TOSAP, Imp. pubblicità  
*dlgs 507/93, art 53 e 23*
- Imposta di SOGGIORNO  
*manca disciplina sanzionatoria nazionale  
nell'art. 4 dlgs 23/11*
- imposta di SBARCO  
*dlgs 23/11 art. 4 co. 3bis*



# modelli sanzionatori

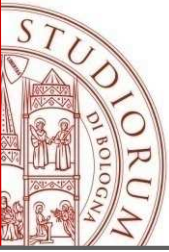
## **omesso/tardivo versamento ex art. 13 Dlgs 471/97**

violazione norme riscossione, sanzione  
uniforme per tutti i tributi (anche locali)

30% imposta non versata

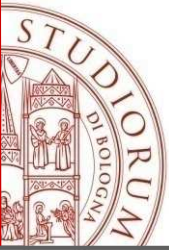
2% a giorno in caso di tardivo versamento entro  
i primi 15gg dalla scadenza

da €103 a 512 per incompletezza documenti di  
versamento (art 15)



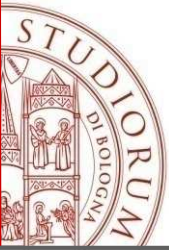
# sanzioni IUC

- A. omessa dichiarazione: 100%-200% imposta **non versata, minimo 50€**
- B. infedele dichiarazione: 50%-100% imposta **non versata, minimo 50€**
- C. mancata, incompleta o infedele risposta al questionario entro 60gg: euro 100-500
- **acquiescenza** possibile in tutti i casi: riduzione a 1/3 del minimo edittale



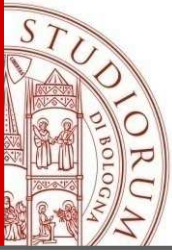
# sanzioni TARSU/TARES

- A. omessa dichiarazione: 100%-200% imposta **non versata, minimo 51€**
- B. infedele dichiarazione: 50%-100% imposta **non versata, minimo 51€**
- C. mancata, incompleta o infedele risposta al questionario : euro 100-500
- **acquiescenza** possibile solo per violazioni dichiarative: riduzione a 1/3 (1/4 fino a 2011)



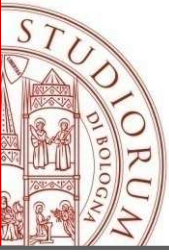
# sanzioni ICI (+IMS)

- A. omessa dichiarazione: 100%-200%  
imposta **dovuta, minimo 51€**
- B. infedele dichiarazione: 50%-100%  
imposta **dovuta, senza minimo**
- C. violazioni questionari, violazioni formali €  
51-258
- **acquiescenza** possibile solo per  
violazioni dichiarative: riduzione a 1/3  
(1/4 fino a 2011)



# sanzioni TOSAP, PUBBLICITA

- A. omessa dichiarazione: 100%-200%  
imposta **dovuta, minimo 51€**
- B. infedele dichiarazione: 50%-100%  
imposta **dovuta, minimo 51€**
- C. violazioni formali € 51-258
  - **acquiescenza** possibile solo per violazioni dichiarative: riduzione a 1/3 (1/4 fino a 2011)



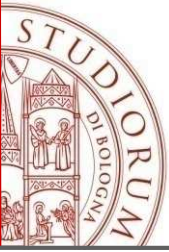
# sanzioni imp. sbarco

---

omessa dichiarazione = infedele  
dichiarazione, 100%-200% imposta **dovuta,**  
**senza minimo**

a carico del responsabile d'imposta

**non prevista riduzione sanzione per  
acquiescenza**

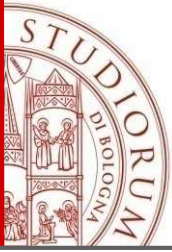


# successione nel tempo

IUC: nuova imposta rispetto a IMU e Tassa rifiuti?

- **imposta giuridicamente unica articolata in tre componenti...**
- **... o tre imposte autonome, solo formalmente unificate?**
- **questione generale con diverse conseguenze sulle sanzioni**

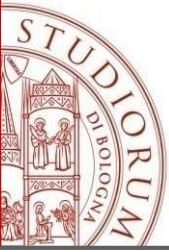




# successione nel tempo

## sanzioni IMU-IUC

- in parte **più favorevoli**, ad es.
  - acquiescenza generalizzata
  - rif. al «non versato» e non al «dovuto»
- in parte **meno favorevoli**, ad es.
  - minimo edittale per infedele dichiarazione



# successione nel tempo

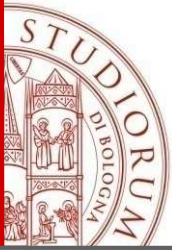
***favor rei* ?** (applicazione retroattiva o ultrattiva di norme più favorevoli sulla misura della sanzione ?)

- art 3 co 3 dlgs 472/97

se non c'è continuità tra i tributi, NO

se c'è continuità tra i tributi, sì (ad es. IMU)

- problema: co. 705 L 147/03 fa salva disciplina pregressa per applicazione IMU (sanzioni ICI): il Comune può scegliere? (v. Aosta,



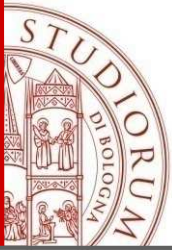
# autonomia locale

---

Possibile l'**attuazione territorialmente diversificata** dei modelli sanzionatori?

Possibile una **politica sanzionatoria tributaria autonoma** degli Enti locali?

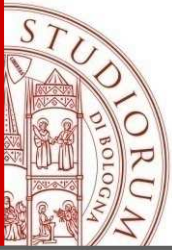
**in linea di principio NO (pr. di legalità)**



# pr. di legalità

Regolamento comunale **non** può modificare o integrare la normativa sanzionatoria nazionale per ad es.:

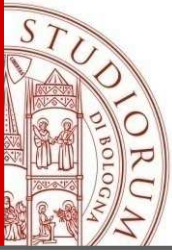
- violazioni
- soggetti sanzionabili
- criteri di determinazione e applicazione della sanzione
- limite art 25 Cost.
- vale dlgs 472/97



# legalità e riduzione sanzioni

reg. com. ex art 52 dlgs 446/97 può **ampliare gli istituti premiali**, anche per effetto di “disallineamenti” rispetto a norme statali

- ravvedimento (ad. es. anche tardivo: cfr BO)
- riduzione sanzioni per acquiescenza (rif. a  $\frac{1}{4}$  minimo)
- adesione breve (cfr. MO)
  - NB: illegittimo però mantenere le pregresse riduzioni sanzioni da ravvedimento ( $\frac{1}{5}$ ,  $\frac{1}{8}$ )

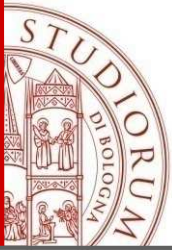


# legalità ed esimenti

L. 147/2013 (comma 700) per IUC prevede:

*«Resta salva la facoltà del Comune di **deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti** nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale»*

- innovazione significativa
- necessaria interpretazione («attenuanti»?)
- sembra possibile differenziare sul territorio le fattispecie punibili (legittimo?)

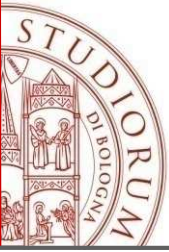


# integrazione violazioni amm.ve

---

Possibile per il Comune integrare normativa statale prevedendo **violazioni amministrative di disposizioni regolamentari sanzionabili ex L 689/81**

- **v. art. 7bis DLgs 267/00 (da 25 a 500 €)**



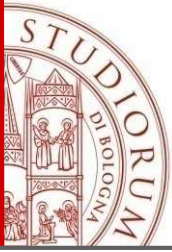
# integrazione violazioni amm.ve

---

## necessario per *imposta di soggiorno*

- disciplina lacunosa
- rispetto obblighi amm.vi posti a carico di gestori strutture ricettive (≠ soggetti passivi)
- NB: non possibile prevedere violazioni fiscali punite con sanzioni tributarie (cfr. NA, per imp. soggiorno introduce sanzioni proporzionali al tributo per dichiarazioni mendaci esenzioni del sogg. pass. o rifiuto compilazione modulo)



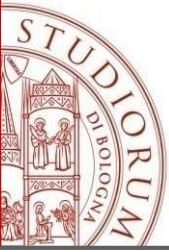


# integrazione violazioni amm.ve

---

sanzioni irrogabili non sulla base del dlgs 472/97 ma in base a L 689/81

- procedure differenti
- giurisdizioni differenti (no CTP ma AgO)
  - rischio di frazionamento del contenzioso
  - dubbia la giurisdizione ordinaria, trattandosi di sanzioni comunque irrogate in relazione a violazioni attinenti a un tributo



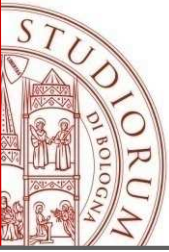
# soggetti punibili

## **principi generali**

principio di personalità e sue deroghe per PG (artt 4 dlgs 472 e art 7 DL 269/03)

solidarietà per le sanzioni (art 11 dlgs 472) e concorso di persone nella violazione (art 9)

>>> illecito proprio e illecito omissivo in concorso di coobbligati in solido



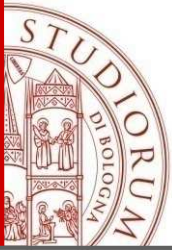
# soggetti punibili

---

Occorre ricostruire la disciplina degli obblighi

- dichiarativi
- di versamento
- collaborativi

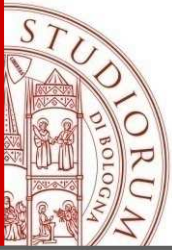
imposti dalla legge e dai reg. com. ai diversi soggetti, tenendo anche conto del regime di solidarietà per l'adempimento dell'obbligazione tributaria



# soggetti punibili

La violazione del tributo locale sarà tendenzialmente un **illecito proprio del soggetto passivo** del tributo

- possessore immobile (diritto reale), detentore, locatario *leasing* (IMU)
- in alcuni casi sono previsti obblighi specifici per responsabili d'imposta (ad es. gestore servizi comuni multiproprietà/centri comm).
  - obbligo di versamento tributo, per Cass. 19379/03 anche dichiarazione



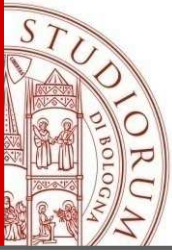
# soggetti punibili

I reg. com. dettagliano per le varie fattispecie i sogg. obbligati all'adempimento dell'obbligazione ...

- es. titolare attività, legale rappresentate per PG o enti non PG (soci solidali)

... e coordinano gli obblighi dichiarativi tra eventuali coobbligati

- es. TARI, ammessa unica dichiarazione di uno dei detentori, che ha effetti anche per gli altri



# solidarietà tributaria

---

possibili effetti sul regime sanzionatorio delle solidarietà previste per tributi locali, ad es.

## TARI

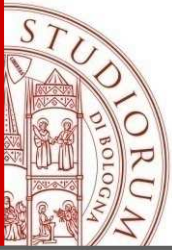
- compossessori/codetentori

## TASI

- compossessori/codetentori

## Imp. pubblicità

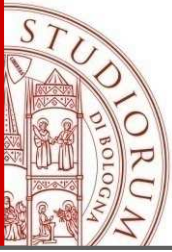
- gestore del mezzo pubblicitario/sogg. pubblicizzato



# solidarietà tributaria

## Art 9 Dlgs 472

*quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso*



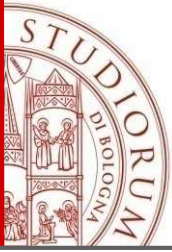
# solidarietà tributaria

attenzione a casi come i seguenti:

– **TASI**: solidarietà tra compossessori o tra codetentori riguarda imposta e non necessariamente sanzione per tributo non versato

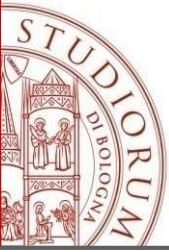
- pr. di semplificazione: **reg. com. consente dichiarazioni e versamenti *pro quota***
- ***ha effetto esimente ai fini della richiesta di pagamento sanzioni ai coobbligati in solido***





# solidarietà tributaria

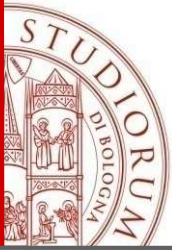
- **TARI**: il reg. com. può prevedere una graduazione tra i soggetti legalmente obbligati a dichiarazione/versamento (in via prioritaria, in via subordinata)
  - es. intestatario scheda anagrafica nucleo fam.
- non può però estendere obblighi tributari (puniti con sanzioni tributarie) a soggetti diversi
  - es. per le utenze domestiche di soggetti non residenti estensione dell'obbligo al proprietario con vincolo di solidarietà, indipendentemente dalla durata dell'utilizzo infrannuale del non residente



# procedure di irrogazione

Le procedure cambiano in funzione del tipo di violazione e del soggetto punibile

- art 16 Dlgs 472/97: contestazione previa, con possibilità di definizione agevolata e contraddittorio
- art 17 : irrogazione immediata senza previa contestazione, insieme all'accertamento del tributo
- art 17 : irrogazione immediata con iscrizione a ruolo/ingiunzione (senza definizione agevolata) di sanzioni per omesso/ritardato pagamento



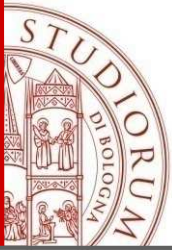
# procedure di irrogazione

contestazione previa della violazione è possibile di fatto solo a trasgressori non contribuenti

- limitazione del contraddittorio preventivo

attenzione difformità tra reg. com.:

- per tributi liquidati dal Comune (TARI) con richiesta di pagamento, alcuni escludono definizione agevolata per sanzioni da omesso versamento (riduzione a 1/3), altri la prevedono o non la escludono espressamente

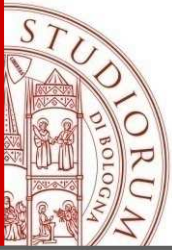


# Premialità differenziata

ogni Comune può avere discipline parzialmente differenziate per:

- accertamento con adesione
- acquiescenza con riduzione della sanzione
- ravvedimento

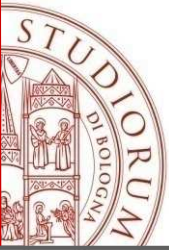
situazioni che possono ingenerare incertezza nei contribuenti



# Obiettiva incertezza

Mutamenti legislativi frequenti e incertezze interpretative tra i diversi livelli di governo dei tributi locali

è possibile causa di “condizioni di obiettiva incertezza della norma tributaria” come causa di non punibilità delle violazioni?

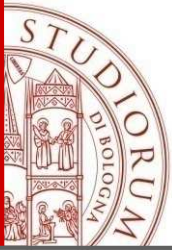


# Obiettiva incertezza

---

riconoscimento di O.I. fatto da numerosi Comuni per il rispetto dei termini di versamento della prima rata TASI nel primo anno di applicazione

- soluzione corretta alla luce del difetto di coordinamento temporale tra normativa statale e normativa locale

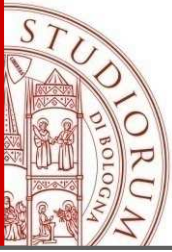


# Obiettiva incertezza

Nozione di obiettiva incertezza ( $\neq$  ignoranza)

- art 8 dlgs 546/92 sul processo tributario (potere di disapplicazione del giudice)
- art 6.2 dlgs 472/97 (obbligo dell'ufficio di non applicare sanzioni)

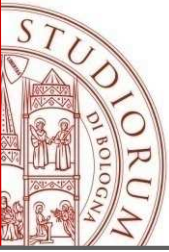
Cassazione ha elaborato una nozione restrittiva (cfr. 24670/2007, 7765/2008, 7907/2013)



# Obiettiva incertezza

- impossibilità per il giudice di individuare significato della norma all'esito di tutte le procedure interpretative
- decalogo nella giurisprudenza indici di oggettiva incertezza normativa
  - contrasti interpretativi di giurisprudenza, dottrina
  - mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà, prassi contrastanti, prassi vs giurisprudenza
  - difficoltà di individuazione delle disposizioni normative

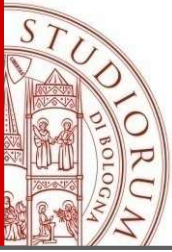




# Obiettiva incertezza

## problematiche particolari nei tributi locali:

- norme di legge incomplete o lacunose, stratificazione di normative diverse
- pluralità dei livelli di governo interpretanti (circolari Dip. Fin., FAQ ministeriali, Associazioni dei Comuni)
- esercizio di poteri regolamentari attuativi integrativi/derogatori (+ rischio di illegittimità)
  - ad es. modelli e termini dichiarativi per IUC e singole componenti tributarie (30 giugno: derogabile?); quali effetti sulla sanzionabilità di omissione o tardività delle dichiarazioni?



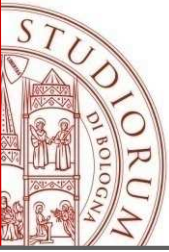
# Determinazione sanzione e proporzionalità

la sanzione deve essere proporzionata

- alla gravità dell'offesa e del danno
- alla gravità/caratteri della condotta
- alla personalità del trasgressore
- allo scopo perseguito dalla punizione (afflittiva, deterrente, incentivante l'adempimento)

non dovrebbe essere eccedente rispetto a

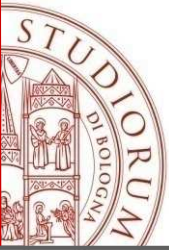
- entità tributo evaso (danno per l'erario)
- capacità economica tassata (imponibile evaso)
- uguaglianze e differenze tra fattispecie di violazione



# Determinazione sanzione e proporzionalità

sistema complessivo delle sanzioni per  
tributi locali si ispira a logica proporzionale:

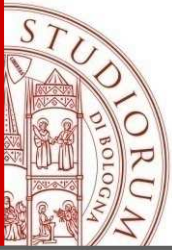
- elasticità (min-max in % o in somma fissa)
- differenziazione in base a gravità violazione  
(omissione vs infedeltà dichiarazione vs omesso  
versamento vs violazioni formali)



# Determinazione sanzione e proporzionalità

## «discrezionalità» vs certezza

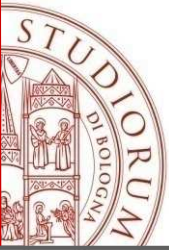
- attuazione della proporzionalità ed elasticità della sanzione implica una valutazione (sindacabile) da parte del funzionario di tutte le circostanze del caso concreto
- certezza della sanzione implica l'opportunità di riferirsi a criteri di quantificazione predeterminati e oggettivi



# Determinazione sanzione e proporzionalità

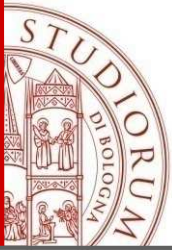
regolamenti com. prevedono spesso

- **sanzione predeterminata** (% o ammontare fissi, compresi tra min e max: es. 75%)
- **graduata in base al tipo di violazione**, es.
  - max per omissione
  - min. o med. per infedeltà
  - max per violazioni anche formali ma esprimenti mancanza di collaborazione del contribuente



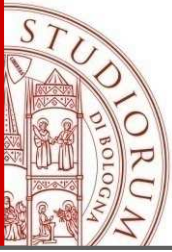
# Determinazione sanzione e proporzionalità

- **forme di riduzione della sanzione per adempimenti spontanei o collaborativi anche ultratardivi**
  - es. sanzione pari al 30% (riscossione) anziché omessa o infedele dichiarazione, in caso di adempimento spontaneo oltre i termini per ravvedimento operoso
- **sanzionabilità di violazioni formali che possono ostacolare attività di controllo («danno procedurale»)**



# Determinazione sanzione e proporzionalità

- **graduazione delle sanzioni per concorso di violazioni o illeciti continuati** in funzione del numero di violazioni o del numero di periodi di imposta coinvolti (es. aumento di  $\frac{1}{2} > 2$ , aumento di  $\frac{1}{4} < 2$ )
- **clausole di salvaguardia**
  - potere del funzionario di fissare motivatamente la sanzione in modo diverso
  - parametri quantitativi per valutare l'eventuale «sproporzione» della sanzione (es. se  $>$  triplo imposta)

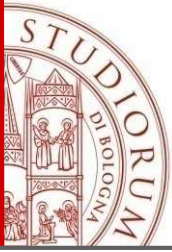


# Determinazione sanzione e proporzionalità

## Eterogeneità dei modelli di determinazione:

- es. **Genova**, omessa dichiarazione Tari/Tasi
  - 200% in caso di accertamento d'ufficio (max)
  - 100% in caso di «autodenuncia» (min)
  - riduzione 1/3 per acquiescenza (66%-33%)
  - riduzione per ravvedimento operoso in termini ex art 13 dlgs 472 (1/9 del min. entro 90 gg, 1/8 del min. entro 1 anno)
  - riduzione per ravvedimento tardivo oltre l'anno di commissione della violazione, sempre 1/8

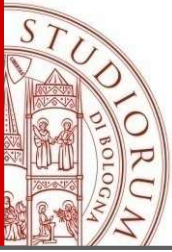




# Determinazione sanzione e proporzionalità

## Eterogeneità dei modelli di determinazione:

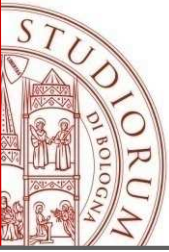
- es. **Bologna**, omessa dichiarazione Tari/Tasi
  - 150% (misura intermedia)
  - applicabile riduzione per acquiescenza (50%)
  - applicabile riduzione per ravvedimento in termini ex art 13 dlgs 472 (1/9, 1/8 del 100%, ecc.)
  - riduzione per ravvedimento tardivo oltre l'anno di commissione della violazione, sanzione pari al 30%



# Determinazione sanzione e proporzionalità

## Eterogeneità dei modelli di determinazione:

- es. **Modena**, omessa dichiarazione Tari/Tasi
  - 100%, misura minima
  - applicabile riduzione per acquiescenza (33%)
  - applicabile riduzione per ravvedimento in termini ex art 13 dlgs 472 (1/9, 1/8 del 100%, ecc.)
  - non prevista riduzione sanzione per ravvedimento tardivo

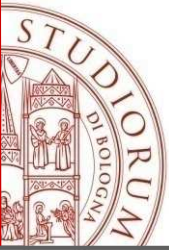


# Determinazione sanzione e proporzionalità

---

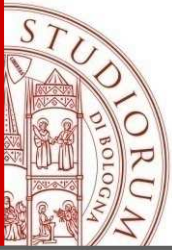
**modelli baricentrati sul minimo edittale o sul massimo edittale** valorizzano in modo diverso le riduzioni sanzionatorie basate su istituti premiali

- bisogna comunque mantenere proporzionalità tra tipologia/gravità delle violazioni e sanzioni per garantire struttura elastica della sanzione



# Determinazione sanzione e proporzionalità

- **opportuno** ad es. **valorizzare modalità e insidiosità della condotta**, es. distinguere tra occultamento imponibile e evasione interpretativa, elusione o abuso del diritto, ecc.
- **prevedere sempre nel regolamento una clausola che consenta di personalizzare la sanzione** in base a *caratteristiche del trasgressore e della condotta* (recidiva, precedenti fiscali, condizioni economiche e sociali, colpa grave/lieve o dolo) o *all'eventuale sproporzione rispetto all'offesa e al danno*, in modo da evitare la cristallizzazione della sanzione in una struttura «an-elastica»



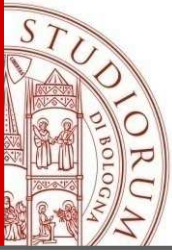
# Determinazione sanzione e proporzionalità

**gli automatismi di calcolo** delle sanzioni consentono di

- ridurre spazi di discrezionalità contestabili (responsabilità ed errori del funzionario)
- ridurre costi di gestione della procedura
- garantire maggiore «oggettiva certezza»

sacrificano però

- elasticità e proporzionalità della sanzione
- personalità della trattamento sanzionatorio

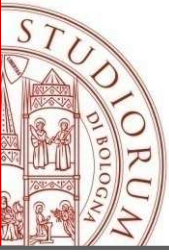


# Determinazione sanzione e proporzionalità

può essere allora eventualmente opportuno moltiplicare ulteriormente nei reg. com

- i **parametri oggettivi** cui correlare la graduazione percentuale della sanzione dal min. al max.
- l'**allineamento consapevole agli istituti premiali o di graduazione delle sanzioni** in funzione della *compliance* **previsti nella normativa statale** di per sé non applicabili o non applicati ai tributi locali (es. ravvedimento lungo, adesione breve, remissione *in bonis*)

– *garantisce il «sistema comune» delle sanzioni*

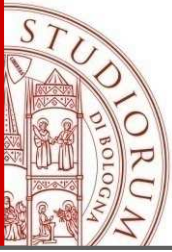


# Concorso di violazioni e continuazione

---

Istituto generale art 12 dlgs 472/97 (81c.p.)

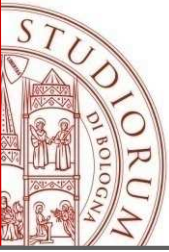
- Principio della **mitigazione e unificazione della sanzione** per distinte violazioni tra loro in qualche modo connesse
- Calcolo secondo il criterio del “**cumulo giuridico**” vs “cumulo materiale” (se + favorevole)
- Istituto di difficile praticabilità anche per AdE



# Concorso di violazioni e continuazione

- **Concorso formale eterogeneo** (diverse violazioni, 1 azione /omissione) anche per tributi diversi
- **Concorso materiale omogeneo** (più violazioni della stessa norma) di **violazioni formali**
  - sanzione più grave aumento da  $\frac{1}{4}$  al doppio (+  $\frac{1}{5}$  sanzione base per violazioni su più tributi)





# Concorso di violazioni e continuazione

- **Illecito continuato**

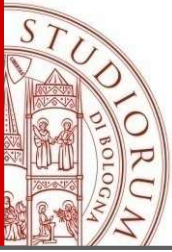
- *più violazioni anche in tempi diversi che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo*

- aumento della sanzione come per concorso

- nozione fiscale autonoma di “progressione”

- la continuazione è interrotta dalla constatazione della violazione; possibile applicazione dell'istituto “frazionata” da parte degli uffici o del giudice

- non applicabile a violazioni di riscossione

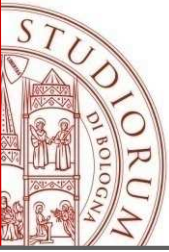


# Concorso di violazioni e continuazione

---

**NB: NO** cumulo giuridico per *concorso materiale eterogeneo*

– però v. 12.5: *quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base con aumento da 50% a 300%*



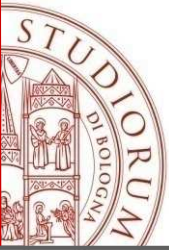
# Concorso di violazioni e continuazione

---

## **violazione della stessa indole**

- nozione per mitigare la sanzione
- nozione anche per aumentare sanzione in caso di recidiva (*aumento fino al 50%*)

***violazioni della stessa disposizione di norme diverse ma con profili di sostanziale identità, identiche per natura dei fatti, motivi determinanti, modalità dell'azione***

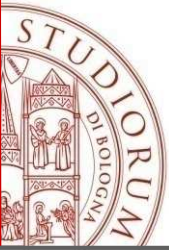


# Concorso di violazioni e continuazione

---

## **Questi istituti sono applicabili a violazioni in materia di tributi locali?**

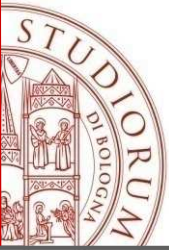
- occorre valutare tipologia di violazioni
- natura “ultrattiva” della dichiarazione dei principali tributi locali
  - omessa/infedele dichiarazione originaria si rinnova ogni anno
  - sostanziale assenza di altri obblighi formali, strumentali, contabili sanzionati da norme tributarie
  - dichiarazione omessa/infedele è prodromica a violazione di versamento, ma non c'è progressione



# Concorso di violazioni e continuazione

Amm. fin. e AdE: circ 138/2000

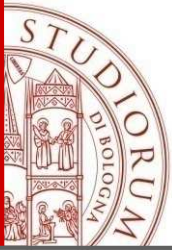
- interpretazione restrittiva, antiletterale e sistematica del co. 5: unificazione per **violazioni della stessa indole** possibile solo in caso di violazioni formali o di progressione
- **interpretazione diversa** sarebbe **irrazionale** rispetto alla *ratio* dell'art. 12 (mitigare sanzione solo in caso di macro-violazioni sostanzialmente unitarie, non in caso di reiterazione di violazioni che esprime un maggior disvalore)



# Concorso di violazioni e continuazione

Es. Accertamento IMU o TARI 2010-2014  
come ricostruire la fattispecie?

- **1 dichiarazione infedele + 5 incompleti versamenti?** NO, e comunque le violazioni di riscossione non sono unificabili
- **5 infedeli dichiarazioni:** violazioni formali? NO; progressione? NO; Stessa indole? Sì, ma non unificabili >>> **cumulo materiale**
- Non unificabili neppure le plurime violazioni per lo stesso tributo nello stesso anno
  - es. più omessi versamenti per immobili diversi

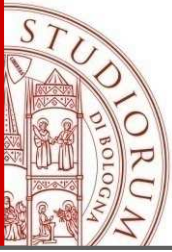


# Concorso di violazioni e continuazione

Sembrerebbe inapplicabile in materia di tributi locali, salvo casi marginali

**V. però emergente orientamento della giurisprudenza di cassazione e di merito, favorevole a unificazione per stessa indole**

- **Cass. 15554/2009**: omessi *versamenti* ICI pluriennali
- **CTP Roma 54/2004, cass. 19125/2010**: *omesse dichiarazioni* ICI pluriennali, contestate nello stesso accertamento
- **Cass. 16051/2010**: *omesse dichiarazioni* ICI pluriennali, contestate con accertamenti diversi contestuali
- **CTR Roma 412/2011** per violazioni TARSU



# Concorso di violazioni e continuazione

---

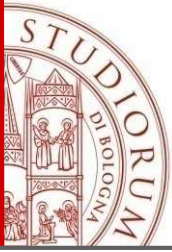
Contrarie comunque altri orientamenti di merito

- CTR Umbria 43/2009 (TARSU), CTR Roma 226/2006 (imp pubblicità)

*NB: tutte le sentenze sono scarsamente motivate sul punto*

L'orientamento favorevole è evidentemente contraddittorio con posizioni della giurisprudenza in materia di tributi erariali (es. registro)

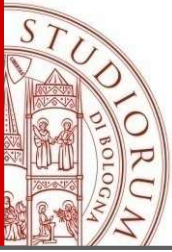




# Concorso di violazioni e continuazione

Incertezze ulteriori potrebbero sorgere in relazione alla **IUC** (fattispecie nuova)

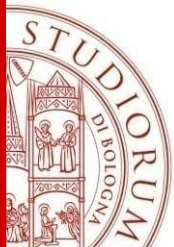
- connessioni tra discipline di componenti tributarie diverse (imponibili, agevolazioni, dichiarazione)
- spazi per concorso o per continuazione?
  - es. infedeltà dichiarazione IMU/TASI
  - mendace dichiarazione di fatti posti a base di agevolazione TASI/TARI



# Concorso di violazioni e continuazione

Ipotesi:

- **se unico tributo** con componenti tributarie sanzionate autonomamente
  - no cumulo (la sanzione è già unica, è data dalla somma delle sanzioni previste per le violazioni delle varie componenti)
- **se più tributi autonomi e distinti**
  - occorre verificare ipotesi di concorso formale e di concorso materiale di violazioni formali; spazio per potenziale continuazione tra violazioni dello stesso anno d'imposta



ALMA MATER STUDIORUM  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**Andrea Mondini**

**Professore Associato di Diritto tributario**

**Scuola Europea di Alti Studi Tributari**

**Dipartimento di Scienze Giuridiche**

*andrea.mondini@unibo.it*

*www.unibo.it*