

Con ordinanza n. 16017 del 9 giugno 2021, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha chiarito la portata applicativa dell'istituto della continuazione in materia tributaria.

Nel caso di specie, l'Ufficio ne ha escluso l'operatività muovendo dalla diversità rispetto alla continuazione di cui all'art. 81, cpv., c.p., fondata sull'elemento psicologico dell'agente e per la quale rileva l'unicità del disegno criminoso, trattandosi di nozione, quest'ultima, estranea alla disciplina contenuta nel D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472, che assegna rilievo all'idoneità oggettiva delle violazioni tra loro concatenate a viziare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione dell'imponibile.

Nel caso di specie, trattandosi di più violazioni della stessa indole reiterate in diversi anni d'imposta (i.e. l'omessa dichiarazione della dichiarazione fiscale annuale), viene in rilievo l'istituto regolato dall'art. 12, comma 5, D.L.vo cit. (*"Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi ..."*) e ciò ancorché la sentenza non individui la fonte normativa dell'istituto applicato e il ricorso citi la diversa previsione dell'art. 12, comma 2, stesso decreto (che, invece, riguarda l'ipotesi di 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"*), relativo all'ipotesi della progressione negli illeciti, nonché le condizioni di applicabilità, in tale ambito, dell'interruzione di cui al successivo comma 6.

La continuazione, in quanto tale (come, del resto, il cumulo giuridico previsto dai primi due commi per il concorso formale e materiale e per la progressione), integra un meccanismo di favor per il contribuente mirato ad evitare che la reiterazione dell'illecito porti ad una sanzione complessiva eccessivamente onerosa.

Il beneficio, peraltro, si arresta ove si verifichi la cd. interruzione che si realizza, ai sensi dell'art. 12, comma 6, D.L.vo 472/1997, per effetto della constatazione della violazione (*"Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione"*).

Si tratta, invero, di disciplina propria dell'illecito tributario ed estranea all'ambito penale, per il quale, invece, non ha rilievo se l'illecito sia stato o meno contestato ovvero, anche, se la pregressa contestazione si sia già tradotta in una decisione sfavorevole per l'imputato.

Del resto, questa differenza si fonda sulla circostanza che, mentre in sede penale la continuazione è correlata alla sussistenza dell'elemento soggettivo del medesimo disegno criminoso, in ambito tributario detto elemento non emerge, essendo essa collegata, piuttosto, 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.

Ne deriva - conclude la Corte di Cassazione - che la constatazione dell'illecito costituisce il punto di arresto per il riconoscimento della continuazione: tutto ciò che si pone a monte di tale atto (se della stessa indole) deve essere unito ai fini della determinazione della sanzione; ciò che, invece, è a valle resta escluso dal cumulo giuridico, salvo riconoscere, ove plurime siano le violazioni anche da questo lato, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto (Cass. civ., sez. trib., 16 giugno 2020, n. 11612).

Riferimenti Normativi:



La continuazione in materia tributaria

Tributario

Valerio de Gioia

09 | 06 | 2021

- art. 81 c.p.
- art. 12, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472