



Roma, 22 ottobre 2009

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato

DIREZIONE GENERALE

Direzione per i Giochi

**A tutti gli
Uffici regionali di AAMS e loro Sezioni
distaccate
Proprie sedi**

e, p.c.

**SOGEI
Via Mario Carucci, 99
00143 Roma**

Prot. N. 2009/40755 /*Giochi/ADI*

**Direzione per le strategie
Uff. 8°
Sede**

Oggetto: Accertamento del Prelievo erariale unico (PREU) – Atto di accertamento contestuale alla irrogazione delle sanzioni e Istruzioni operative.

Così come previsto nelle precedenti note n. **21715** e n. **37878**, rispettivamente, dell'11 giugno e del 5 ottobre c.a., aventi ad oggetto l'accertamento del PREU, si trasmette il "formato standard" relativo ai modelli di *atto contestuale di accertamento ed irrogazione della sanzione*, unitamente alle relative *istruzioni operative*.

In via preliminare, appare utile accennare al fatto che i *modelli* suindicati (uno per l'accertamento del PREU relativo agli anni 2004, 2005 e 2006, l'altro dal 2007 in poi), pur rappresentando una traccia metodologica utile, non esaurisce il compito degli Uffici circa l'integrazione delle motivazioni, di fatto e di diritto, che presiedono alla contestazione dell'atto e che devono essere puntualmente riportate nel medesimo a pena di nullità.

Le frasi evidenziate in giallo presenti nell'*atto* devono essere cancellate e le parti sottostanti, se necessario, devono essere implementate o modificate a seconda del caso concreto oggetto dell'accertamento. Si rammenta, inoltre, che l'*atto contestuale di accertamento ed irrogazione della sanzione* è soggetto ad annullamento, tanto per alcuni vizi di forma, quanto per vizi sostanziali presenti al suo interno. È richiesta, pertanto, la massima attenzione nella compilazione del documento in commento, già a partire dalla *relata di notifica*, anch'essa presente tra i documenti inviati a codesti Uffici.

Tanto premesso, appare utile in questa sede riprendere l'argomento, peraltro già trattato nella citata nota n. 37878 del 5 ottobre u.s., relativo al "*cumulo giuridico*" declinato dall'art. 12 del D.Lgs. 472 del 1997, al fine di esplicitare in modo esaustivo le ragioni della inapplicabilità all'accertamento del PREU

Come è noto, L'articolo 12 disciplina il regime sanzionatorio applicabile qualora uno stesso soggetto:

- a) con un'unica azione od omissione violi più disposizioni anche relative a tributi diversi;

- b)* con più azioni od omissioni, commetta diverse violazioni formali della medesima disposizione;
- c)* violi, anche in tempi diversi, più disposizioni che, nella loro progressione, influenzano o tendono ad influenzare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

Trattasi, invero, di un regime sanzionatorio più favorevole al contribuente in quanto deroga al principio generale secondo cui ad ogni violazione consegue una sanzione specifica, con il risultato che le sanzioni inflitte, alla fine, cumulano nella sommatoria delle singole sanzioni all'uopo individuate. Dal punto di vista concettuale il medesimo principio è applicato nelle ipotesi previste dal codice penale (art. 81) e dalla L. 689/1981 (art. 8) che stabiliscono l'applicabilità di **un'unica sanzione** seppure **determinata in modo "più grave"**.

Nel caso dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997¹,

- **se le violazioni vertono su un unico tributo e sullo stesso periodo d'imposta:**

- a)* è prevista una sola sanzione;
- b)* la sanzione da considerare è quella relativa alla violazione più grave;
- c)* in concreto si dovrebbe applicare la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio: occorre sottolineare che, ai sensi del settimo comma, la sanzione non può essere comunque superiore a quella derivante dalla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni;

¹ **Articolo 12 - Concorso di violazioni e violazioni continuate**

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata dal 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.

2. Alla stessa sanzione soggiace 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.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevino ai fini di più tributi, si applica, quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore.

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'Ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento.

Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione delle violazioni.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

- **se le violazioni vertono su un unico tributo ma sono inerenti a periodi d'imposta diversi:**

- a)* è prevista un'unica sanzione;
- b)* la sanzione da considerare è quella relativa alla violazione più grave;
- c)* la sanzione prevista per la violazione più grave può essere aumentata dalla metà al triplo;
- d)* la sanzione da applicare in concreto è quella sub *c)* maggiorata da un quarto al doppio del suo valore: occorre precisare che, ai sensi del settimo comma, la sanzione non può essere comunque superiore a quella derivante dalla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni;

- **se le violazioni concernono più tributi e sono inerenti allo stesso periodo d'imposta:**

- a)* è prevista un'unica sanzione;
- b)* la sanzione da considerare è quella relativa alla violazione più grave;
- c)* la sanzione applicata per la violazione più grave si aumenta di un quinto;
- d)* la sanzione da applicare in concreto è quella sub *c)* maggiorata da un quarto al doppio: occorre ribadire che, analogamente ai casi precedenti, sempre ai sensi del settimo comma, la sanzione non può essere comunque superiore a quella derivante dalla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni;

- **se le violazioni rilevano ai fini di più tributi ma sono inerenti a periodi d'imposta diversi:**

- a)* è prevista un'unica sanzione;
- b)* la sanzione da considerare è quella relativa alla violazione più grave;
- c)* la sanzione prevista per la violazione più grave si aumenta di un quinto;
- d)* la sanzione sub *c)* è aumentata dalla metà al triplo;
- e)* la sanzione da applicare in concreto è quella sub *d)* maggiorata da un quarto al doppio: occorre ribadire che, analogamente al caso precedente, sempre ai sensi del settimo comma, la sanzione non può essere comunque superiore a quella derivante dalla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Orbene, perché si possa applicare l'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 devono ricorrere alcuni presupposti richiamati dalla stessa norma; in particolare:

- ⇒ la previsione del 1° comma del testo in commento che disciplina le ipotesi di concorso materiale di **violazioni formali**²;
- ⇒ nonché quella del 2° comma che attiene alle **violazioni sostanziali**² in progressione tra loro.

² Le violazioni che si riflettono sulla determinazione dei tributi e sul loro effettivo versamento hanno natura eminentemente sostanziale, mentre le violazioni che non incidono su tali aspetti hanno natura formale.

Si rammenta, al riguardo, che si ha progressione quando l'azione ovvero il comportamento omissivo dell'agente dà luogo alle cosiddette violazioni a catena: così, ad es., all'**omessa fatturazione**, conseguono l'**omessa registrazione**, l'**omessa liquidazione** e, infine, l'**omessa dichiarazione**.

Come si è già avuto modo di riferire nella nota del 5 ottobre u.s., le ipotesi contemplate nel 1° e 2° comma del citato art. 12 del D.Lgs. 472/1997, non riguardano la normativa riferita all'accertamento del PREU e non si applica quindi, a tale fattispecie, l'estensione del cumulo giuridico di cui al menzionato art. 12.

Rimane, infine, da valutare se l'ipotesi recata dal 5° comma dell'articolo in commento (violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi) sia, in qualche modo, applicabile alle fattispecie che ineriscono al PREU.

In tale contesto occorre affermare che, se da un lato è possibile che nel corso di un accesso la verifica di un singolo apparecchio mostri giocate effettuate in anni diversi – realizzandosi in tal senso la violazione connessa a periodi d'imposta diversi –, dall'altro, lo stesso Ministero delle finanze - dipartimento delle entrate, dir. centrale affari giuridici e contenzioso tributario (oggi Agenzia delle Entrate), con la Circolare n. 138 del 05/07/2000 ha sostenuto che:.....*omissis*.....

“ ai fini dell'applicazione della sanzione unica di cui al comma 5, è sempre necessario che le violazioni relative a più periodi d'imposta, sussumibili nel concetto di "stessa indole", siano di carattere formale, come stabilito dal comma 1 dell'articolo 12, oppure che le stesse tendano a pregiudicare, nella loro progressione, la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo di ciascun periodo, come previsto dal comma 2 dello stesso articolo. Prima di estendere il cumulo a più periodi d'imposta in base al nuovo criterio, pertanto, è necessario verificare che sussista il concorso di violazioni formali o la progressione.”

Appare evidente, per quanto fin qui specificato, che i criteri della *progressione* (violazioni a catena scaturenti da un'azione/omissione) non attengono all'imposta in commento, conseguendo, in tal senso, la non applicabilità del citato 5° comma dell'art. 12 del D.Lgs. 472/1997.

Si raccomanda, infine, agli Uffici di conservare in modo ordinato le copie dei verbali di constatazione e degli atti di accertamento notificati, giacché gli elementi identificativi di tali atti, quali, ad es: i dati anagrafici del contribuente, l'anno di imposta, i dati del soggetto che ha innescato il processo, i dati contabili relativi agli apparecchi oggetto di accertamento, le violazioni riscontrate con l'indicazione dell'imposta dovuta e le sanzioni applicate, dovranno essere successivamente inseriti in un'apposita piattaforma informatica di prossima realizzazione (*cf. circolare dell'11 giugno 2009 – p.to 3 della Premessa*) .

IL DIRETTORE

f.to Antonio Tagliaferri

Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'art. 3, comma 2, D. Lgs. n. 39/93