



Roma, 11 GIU. 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. 2009/21715/Giochi/ADI

Oggetto: **Linee guida per l'accertamento in materia di Prelievo erariale unico (PREU)**

### Premessa

Come è noto, l'art. 39-*quater* del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha novellato la disciplina concernente l'accertamento in materia di Prelievo erariale unico (PREU), relativo agli apparecchi con vincita in denaro (*di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S.*).

Al riguardo, il 4° comma del summenzionato articolo prevede che gli *avvisi* relativi agli accertamenti d'imposta siano notificati, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui sono state giocate**, tramite i citati apparecchi, **le somme su cui è calcolato il PREU**.

Orbene, poiché i poteri istruttori degli Uffici sono esercitabili dal 1° gennaio 2007 (*data di entrata in vigore della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – che ha modificato ed integrato il predetto D.L. n. 269 del 2003*), ma esplicano la loro efficacia anche con riferimento ad atti di accertamento afferenti ad annualità precedenti (2004 – 2006), nasce l'esigenza di fornire agli Uffici regionali in indirizzo specifiche linee guida sull'argomento, con il proposito di razionalizzare, anche mediante comunicazioni successive, le problematiche emergenti.

D'altra parte, analoga esigenza d'indirizzo si pone con forza allorquando sia necessario, da un lato, contemperare le norme specificamente attinenti all'accertamento del PREU con quelle dettate dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 – concernente le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie – e, dall'altro, procedere alla definizione delle applicazioni informatiche sottese alla costituzione degli atti di accertamento del tributo in discussione, in modo uniforme a quello adottato dalle Agenzie fiscali.

In particolare, si prevedono quattro fasi di lavoro riconducibili all'organizzazione della fattispecie in commento, e precisamente:

1. la prima fase consiste nel fornire agli uffici regionali le informazioni essenziali per la definizione dell'accertamento, con particolare riguardo alla irrogazione e graduazione della sanzione all'uopo prevista;

2. allo scopo, sarà reso disponibile, entro la fine del mese in corso, un *modello di atto contestuale di accertamento ed irrogazione delle sanzioni per le fattispecie definite dal 2° comma dell'art. 39-quinquies* del D.L. n. 269/2003, la cui definizione sarà integrata dai singoli uffici in relazione ai casi concreti. Nel corso di questa seconda fase gli uffici provvederanno alla predisposizione manuale dell'atto, utilizzando il modello *word* opportunamente integrato con le motivazioni specifiche dell'accertamento in questione;
3. al fine di creare un'apposita *banca dati* AAMS, in grado di condividere con tutti gli uffici dell'Amministrazione le informazioni necessarie inerenti agli atti di accertamento, peraltro indispensabili per la valutazione della **personalità** e della **recidività** del contribuente (*attraverso le quali è graduata la sanzione*), è prevista, per dopo l'estate, la realizzazione di una prima applicazione finalizzata alla sola acquisizione dei "dati identificativi" dell'accertamento.
4. una volta definite le fattispecie di cui al **1° e 3° comma** dell'art. 39-quinquies del D.L. n. 269/2003<sup>1</sup>, sarà completato il processo di automazione dell'accertamento e dell'irrogazione delle sanzioni in tema di PREU, mediante l'integrazione delle fattispecie di competenza AAMS, nell'ambito del flusso procedurale unificato e delle specifiche personalizzazioni eventualmente necessarie.

Sono, in ogni caso, esclusi dall'ambito applicativo della fattispecie in questione gli *avvisi di liquidazione* a suo tempo adottati dagli Uffici territoriali ed inviati ai gestori di "apparecchi comma 6" che non avevano ottemperato, nei termini prescritti, alla sostituzione dei nulla osta loro rilasciati con quelli dei concessionari di rete. Per questi ultimi, in specie, fu adottata la revoca definitiva dei rispettivi nulla osta di esercizio (precedentemente rilasciati al gestore) e l'*avviso di liquidazione* allegato alla nota n. 2005/50R/COA/UDC del 1° luglio 2005, unitamente alle integrazioni a suo tempo fornite con la nota n. 2008/41480/Giochi/ADI del 28 ottobre 2008.

## 1. Individuazione degli apparecchi oggetto di accertamento ai fini PREU

L'art. 39-*quater* del D.L. 30/09/2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla L. 24/11/2003, n. 326, dispone che il PREU è dovuto anche:

- a) **sulle somme giocate tramite apparecchi che erogano vincite in denaro, privi del nulla osta di esercizio (di cui all'art. 38, comma**

---

<sup>1</sup> **1° comma** – **Sanzione amministrativa per le violazioni di cui all'art. 11 D.lgs. 471/1997** – La finalità di tale sanzione è quella di supportare l'attività di controllo degli uffici per evitare che il contribuente possa eludere le richieste di chiarimenti e di documentazione avanzate nei suoi confronti. Le violazioni, in specie, sono punite con la sanzione amministrativa da 258 euro a 2065 euro, e si applica nel caso di:

- ⇒ omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, anche se non richiesta dagli uffici nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento;
- ⇒ mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento;
- ⇒ inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici.

**3° comma** – **Sanzione amministrativa per le omesse o errate comunicazioni relative al PREU** – La rilevanza di tali comunicazioni per la quantificazione del PREU e lo svolgimento dell'attività di liquidazione e di riscossione è essenziale ai fini tributari. La sanzione in questione, pertanto, assume carattere deterrente ed è applicata nella misura da 500 ad 8.000 euro.

**5, della legge n. 388/2000), le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo;**

- b) sulle somme giocate tramite apparecchi che, ancorché provvisti del nulla osta di esercizio, presentano un esercizio qualificabile come illecito civile, amministrativo o penale.**

La norma in commento, pertanto, sembra insistere su una prescrizione tassativa afferente ai soli apparecchi con vincita in denaro (*di fatto il PREU si applica ad apparecchi appartenenti a tale tipologia*), escludendo il ricorso in via analogica dell'istituto dell'accertamento disposto dal summenzionato art. 39-*quater* per altre tipologie di apparecchi da divertimento ed intrattenimento, sebbene il loro esercizio possa presentare, talvolta, analoghe connotazioni sul piano dell'utilizzo illecito.

Al riguardo, è appena il caso di aggiungere che, per quanto attiene alle ipotesi di accertamento su apparecchi senza vincita in denaro sottoposti all'imposta sugli intrattenimenti (ISI) – obbligati, o meno, al regime autorizzatorio da parte dell'Amministrazione – l'argomento sarà trattato in separata sede.

La fattispecie di cui alla precedente lettera a) – *apparecchi privi di nulla osta di esercizio e adibiti al gioco d'azzardo* – va raccordata con il disposto normativo di cui al 5° comma dell'art. 110 del T.U.L.P.S, dove si considerano “*apparecchi per il gioco d'azzardo quelli che hanno insita la scommessa o che consentono vincite puramente aleatorie di un qualsiasi premio in denaro o in natura o vincite di valore superiore ai limiti fissati al comma 6, escluse le macchine vidimatrici per i giochi gestiti dallo Stato e gli apparecchi di cui al comma 6*”.

Per converso, la gestione illecita di apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. che, seppur provvisti di nulla osta di esercizio, sottraggono imponibile all'erario con evasione parziale o totale dei relativi tributi, ricade, evidentemente, nella fattispecie menzionata nella lettera b).

## **2. Individuazione dei soggetti responsabili ai fini dell'accertamento**

La norma in commento (art. 39-*quater*) individua i soggetti responsabili e quelli obbligati in solido nell'ambito delle fattispecie illecite declinate nelle summenzionate lettere a) e b). Appare evidente, dunque, che il riconoscimento della fattispecie illecita concretamente accertata e l'esatta collocazione della stessa nella propria categoria di appartenenza, assume una connotazione fondamentale ai fini della corretta applicazione della norma e, quindi, della notificazione dell'atto di accertamento.

Per le fattispecie ricomprese nella citata lett. a), la norma dispone che il **prelievo erariale unico**, gli **interessi** e le **sanzioni amministrative** sono dovuti dal soggetto che ha provveduto alla loro installazione. È responsabile in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative, il possessore dei locali in cui sono installati gli apparecchi privi del nulla osta.

Per quelle di cui alla lettera b), invece, il **maggiore prelievo erariale unico** accertato rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica, gli **interessi** e le **sanzioni amministrative**, sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito o, nel caso in cui non sia possibile la loro identificazione, dal concessionario di rete a cui è stato rilasciato il nulla osta. Sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi in commento: il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il

possessore dei locali in cui tali apparecchi sono installati, il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano già debitori di tali somme a titolo principale.

Appare evidente, in tale ultimo caso, la volontà del legislatore di individuare nel concessionario – *nel caso non sia possibile identificare l'autore dell'illecito* – il soggetto comunque tenuto a risarcire la maggiore imposta accertata, giacché titolare del nulla osta di esercizio e, in definitiva, responsabile delle funzioni di gestione e controllo della rete telematica affidata in concessione.

Come si è già avuto modo di accennare, per gli apparecchi che rientrano in tale ambito (*quello relativo alla citata lett. b*) devono essere soddisfatti i requisiti di seguito elencati:

1. **devono essere provvisti di nulla osta di esercizio.** Vale dire che il *nulla osta di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000*, oltre ad essere stato fisicamente rilasciato dall'Amministrazione, deve trovarsi in *condizione di piena efficacia*. Invero, gli apparecchi sorpresi a raccogliere gioco con un nulla osta la cui efficacia risulti essere sospesa o cessata, vanno ascritti alle fattispecie di cui alla predetta lett. a);
2. **il loro esercizio deve essere qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo.** Rientrano in tale ambito tutti gli apparecchi che, ancorché installati in pubblici esercizi e muniti del relativo nulla osta, non trasmettono, ovvero trasmettono in modo parziale, l'entità delle giocate al sistema di controllo del Concessionario. Ciò avviene, di prassi, mediante artifici tecnologici (*prevalentemente attraverso una doppia scheda di gioco ubicata all'interno dell'apparecchio medesimo, ovvero attraverso schede clonate asservite ad apparati elettronici opportunamente realizzati per la fittizia trasmissione dei dati di gioco, allocati nello stesso esercizio o in appositi locali a ciò dedicati*).

### 3. Determinazione della base imponibile mediante accertamento

L'accertamento della base imponibile e, quindi, del PREU evaso in tutte le fattispecie considerate, è determinata dagli Uffici di AAMS secondo quanto disposto dal 3° comma del suddetto art. 39-*quater*. Vale a dire mediante la lettura dei dati relativi alle somme giocate memorizzati dagli stessi apparecchi e, nel caso in cui tali dati non siano memorizzati o leggibili, risultino memorizzati in modo non corretto ovvero siano stati alterati, gli uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato determinano l'ammontare delle somme giocate sulla base dell'importo forfetario giornaliero definito con decreti direttoriali. Tali decreti, invero, sono stati adottati dall'Amministrazione fin dal 29 ottobre 2004, definendo il *quantum* relativo alla raccolta forfetaria giornaliera degli apparecchi *de quibus*.

Appare evidente come il legislatore abbia inteso adottare, nella norma che si riscontra, oltre al **metodo diretto** basato sulla lettura dei contatori di gioco (*quando corretti e non alterati*), anche il **metodo induttivo** basato sulla raccolta di gioco presunta e, quindi, definita in via forfetaria. Tale metodo, in specie, individua attraverso i decreti direttoriali sopra menzionati la raccolta media effettuata dagli apparecchi con vincita in denaro su tutto il territorio nazionale.

Essendo, dunque, tale raccolta una variabile dipendente esclusivamente dal periodo temporale preso a riferimento, l'**accertamento induttivo** si completa con l'individuazione dell'intervallo temporale in cui gli apparecchi si presume abbiano maturato imponibile. Per la ricostruzione di tale evento, gli uffici potranno avvalersi dei poteri di controllo e delle

attribuzioni previsti dal 1° comma del citato art. 39-*quater*, che rimanda a quanto disposto dall'art. 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

In particolare, per quanto riguarda l'accertamento induttivo gli Uffici potranno avvalersi, di volta in volta, dei poteri e delle attribuzioni evidenziati nel successivo *par. 4*, scegliendo – tra quelli rappresentati – gli strumenti maggiormente idonei alla definizione del caso concreto. A titolo meramente ricognitivo e non esaustivo, ad esempio, potranno essere desunti i periodi di installazione (*necessari all'applicazione dell'imponibile forfetario*) facendo riferimento alle fatture di acquisto degli apparecchi, ovvero ai contratti di natura privatistica intervenuti tra il proprietario/gestore degli apparecchi e l'esercente del locale ove gli stessi sono ubicati, così da individuare il momento in cui tali apparecchi hanno cominciato a raccogliere gioco in violazione delle prescritte previsioni normative.

#### **4. Poteri e attribuzioni degli Uffici di AAMS**

Gli uffici di AAMS si avvalgono di numerosi poteri di controllo al fine di individuare le ipotesi in cui vi sia evasione d'imposta ed il mancato rispetto degli adempimenti relativi al PREU. I poteri e le attribuzioni sono quelli indicati negli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, che istituisce e disciplina l'Imposta sul valore aggiunto (IVA).

Nel merito, tuttavia, bisogna tener conto delle differenze esistenti tra il PREU e l'IVA in termini di:

- adempimenti strumentali;
- documentazione fiscale da produrre e conservare;
- diversità di base imponibile e di meccanismi di quantificazione dell'imposta.

Gli uffici di AAMS possono utilizzare i seguenti poteri e attribuzioni con riferimento, sia agli apparecchi illeciti privi di nulla osta, sia a quelli muniti di nulla osta il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo.

#### **4.1 Procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche**

Gli uffici di AAMS possono disporre l'accesso di propri dipendenti nei locali destinati all'esercizio dell'attività, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ad ogni altra rilevazione. L'accesso riguarda, sia i locali che sono nella disponibilità dei concessionari, sia quelli in cui sono collocati gli apparecchi, ivi compresi, ovviamente, i locali dove gli stessi sono installati.

I dipendenti che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo. Essa è rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono.

L'autorizzazione è, invece, rilasciata dal Procuratore della Repubblica se:

- ⇒ *l'accesso riguarda locali diversi da quelli destinati all'esercizio dell'attività, in caso di gravi indizi di violazioni delle norme in materia di PREU, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni;*
- ⇒ *i locali sono adibiti ad abitazione;*
- ⇒ *durante l'accesso si procede a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili.*

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale, da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o da chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero deve indicare il motivo della mancata sottoscrizione ed il contribuente ha diritto di averne una copia.

I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se:

- ⇒ *non è possibile riprodurme o farne constare il contenuto nel verbale;*
- ⇒ *in caso di mancata sottoscrizione;*
- ⇒ *in caso di contestazione del contenuto del verbale.*

Il potere in esame permette di, fatto, d'individuare la presenza di apparecchi illeciti e verificare se gli apparecchi muniti di nulla osta siano utilizzati in maniera illecita con raccolta delle somme giocate senza corrispondere la relativa imposta.

#### **4.2 Invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona per esibire documenti o per fornire dati rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente ai documenti che siano stati acquisiti mediante “indagini bancarie”**

In tal modo è possibile ottenere la documentazione e chiarimenti utili per l'eventuale accertamento della base imponibile evasa. L'invito deve essere fatto a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.3 Inviare ai contribuenti, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento**

In tal modo è possibile ottenere l'acquisizione di dati e notizie che possono essere utili ai fini dell'attività di accertamento. Anche in questo caso, la richiesta deve essere fatta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.4 Invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse**

Tale potere assume rilevanza limitata nell'ambito delle attività di accertamento del PREU che, per la natura della documentazione che può essere richiesta, si attaglia maggiormente ad operazioni soggette ad Iva. In ogni caso la richiesta può essere formalizzata a qualsiasi soggetto e la richiesta deve essere fatta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.5 Richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi la**

#### **comunicazione di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie**

Tale potere assume rilevanza limitata nell'ambito delle attività di accertamento del PREU, in quanto non permette di acquisire informazioni riferibili direttamente alle somme giocate tramite gli apparecchi. La richiesta, in ogni caso, deve essere fatta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.6 Richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali**

Tale potere assume rilevanza circoscritta a casi specifici e, presumibilmente, può assumere utilità laddove si tratti di ricostruire la situazione societaria e patrimoniale di apparecchi illegittimi. La richiesta deve essere fatta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.7 Richiedere, previa autorizzazione, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane s.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o straniere, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta**

I soggetti competenti per il rilascio dell'autorizzazione sono:

- ⇒ per gli uffici centrali – il Direttore centrale della direzione per i giochi;
- ⇒ per gli uffici locali – il Direttore regionale di AAMS, competente per territorio;
- ⇒ per il Corpo della guardia di finanza – Il Comandante regionale.

Tale potere è prodromico rispetto al vero e proprio "*accertamento bancario*". Pertanto, è opportuno utilizzarlo solo nei casi in cui vi sia la comprovata necessità di procedere all'"*accertamento bancario*". E' un potere, di fatto, superato dalla istituzione dell'anagrafe dei conti correnti bancari e dei rapporti finanziari. In ogni caso, la richiesta deve essere fatta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

#### **4.8 Richiedere, previa autorizzazione, alle banche, alla società Poste italiane s.p.a., per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, documenti relativi a qualsiasi rapporto**

I soggetti competenti per il rilascio dell'autorizzazione sono:

- ⇒ per gli uffici centrali – il Direttore centrale della direzione per i giochi;
- ⇒ per gli uffici locali – il Direttore regionale di AAMS, competente per territorio;

⇒ per il Corpo della guardia di finanza – Il Comandante regionale.

Le richieste nonché le relative risposte, anche se negative, sono effettuate esclusivamente in via telematica. Tale potere è particolarmente incisivo e, pertanto, deve essere utilizzato qualora se ne ravvisi l'esigenza ai fini dell'accertamento di imponibile evaso ai fini PREU.

La richiesta di informazioni potrà essere inoltrata in modalità telematica unicamente a quegli intermediari finanziari che detengono rapporti con il contribuente indagato, previa consultazione dell'archivio dei conti e dei rapporti finanziari inserito in un'area specifica dell'Anagrafe tributaria, garantendo in maniera assoluta la privacy del contribuente. La procedura telematica idonea allo scopo è quella che utilizza la posta elettronica certificata, la firma digitale e la cifratura delle richieste e delle risposte, garantendo così che la circolazione del nominativo del contribuente sia limitata ai responsabili degli operatori finanziari con maggiori garanzie ai fini della privacy.

## 5. Sanzioni in materia di PREU

L'art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269 del 2003, dispone i criteri di applicazioni delle sanzioni in materia di PREU. In realtà, i tre commi che costituiscono il citato articolo insistono su tre fattispecie sanzionatorie tra loro diverse; in particolare:

- ⇒ **1° comma** – Sanzione amministrativa per le violazioni di cui all'art. 11 D.lgs. 471/1997 – La finalità di tale sanzione è quella di supportare l'attività di controllo degli uffici per evitare che il contribuente possa eludere le richieste di chiarimenti e di documentazione avanzate nei suoi confronti. Le violazioni, in specie, sono punite con la sanzione amministrativa da **258 a 2.065 euro** e si applica nel caso di:
- I. *omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, anche se non richiesta dagli uffici nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento;*
  - II. *mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento;*
  - III. *inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici.*
- ⇒ **2° comma** – Sanzione amministrativa per il PREU evaso – Essa riguarda le ipotesi di apparecchi illeciti, o utilizzati illecitamente, **oggetto della presente nota**. La violazione relative a tale fattispecie è punita con la sanzione amministrativa **dal 120 al 240 per cento** dell'ammontare del PREU dovuto, con un minimo di euro 1.000. L'irrogazione della sanzione può essere effettuata anche con un atto contestuale all'avviso di accertamento.
- ⇒ **3° comma** – Sanzione amministrativa per le omesse o errate comunicazioni relative al PREU – La rilevanza di tali comunicazioni per la quantificazione del PREU e lo svolgimento dell'attività di liquidazione e di riscossione è essenziale ai fini tributari. La sanzione in questione, pertanto, assume carattere deterrente ed è applicata nella misura **da 500 ad 8.000 euro**.

A tale proposito, occorre rammentare che la sanzione di cui al predetto 3° comma non si applica per le violazioni commesse fino al 1° settembre 2007; gli uffici potranno quindi



irrogare la sola sanzione prevista dall'art. 13, comma 2, del D.lgs. 18.12.1997 n. 471. Inoltre, le sanzioni declinate dai citati commi 1 e 3 saranno oggetto di una trattazione separata (*cf. p.to 4 in Premessa*).

Le sanzioni declinate dal suindicato 2° comma, invece, concernono proprio l'attività di accertamento in discussione. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha fornito, mediante la risoluzione 87/E del 31 marzo 2009 – presente sul sito AAMS – i codici tributo necessari ai fini del riversamento delle somme dovute a titolo di imposta, sanzioni ed interessi da parte dei soggetti destinatari dell'*avviso di accertamento*.

## 6. L'accertamento in materia di PREU

In via preliminare, è necessario rammentare che la disciplina generale inerente alla riforma del sistema sanzionatorio tributario, i cui principi generali sono, in buona sostanza, mutuati dalla legge n. 689 del 1981, è stata attuata con la legge-delega 23 dicembre 1996, n. 662. Invero, l'articolo 3, comma 133, della citata legge-delega ha orientato la materia verso una scelta di impronta marcatamente penalistica, nel senso di avvicinare il più possibile alle figure criminose gli illeciti di natura amministrativa.

Va letta, in tale contesto, la **funzione eminentemente afflittiva della sanzione tributaria**, senza che a questa possa essere riconosciuta una qualche pretesa finalità risarcitoria. La connotazione penalistica della sanzione, peraltro, (*principio di legalità, di imputabilità, di colpevolezza, del favor rei, ecc.*) trova attuazione, sia nei casi in cui la stessa debba essere determinata tra un limite minimo e un limite massimo, sia quando la sua misura è prefissata direttamente dalla legge.

In attuazione della citata delega è stato, quindi, emanato il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che contiene una disciplina organica dei principi generali della materia. Nel rimandare, quindi, ai contenuti di tale atto normativo (*opportunamente coadiuvato da successive circolari esplicative del Min. delle Finanze, prima, e dell'Agenzia delle Entrate, dopo la sua costituzione*), preme qui sottolineare la necessità di operare una corretta coordinazione interpretativa tra le disposizioni generali della normativa sopra richiamata (D.Lgs n. 472/1997), e quelle recate dagli artt. 39-*quater* e 39-*quinqies* del citato D.L. n. 269/2003, concernente l'accertamento ed i controlli in materia di PREU.

### 6.1 Procedimento di irrogazione della sanzione – Nozioni generali

L'art. 16 del D.Lgs 472/1997 declina il procedimento di irrogazione delle sanzioni, attribuendo la potestà di irrogazione delle sanzioni agli uffici dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono (*cf. comma 1*).

L'*incipit* del procedimento avviene con la notifica, da parte del competente ufficio di AAMS, di un apposito atto di contestazione all'autore della violazione. Ove la contestazione riguardi una **violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo**, la **notificazione dell'atto deve avvenire anche ai soggetti obbligati in solido**. Nel merito, va posta particolare attenzione al fatto che il procedimento declinato dall'art. 16 del suddetto D.Lgs. deve essere obbligatoriamente utilizzato per l'irrogazione delle sanzioni relative a **violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo** (*c.d. violazioni formali*), mentre può essere

utilizzato, a rigor di legge, per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono (*che possono anche essere inflitte direttamente con l'atto di accertamento ai sensi dell'art. 17, comma 1*) e per le **sanzioni relative agli omessi e ritardati versamenti** (*che possono anche essere irrogate mediante iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 17, comma 3, e che, in ogni caso, non sono definibili in via agevolata*).

Con riferimento al tema di pertinenza della presente nota, vale a dire l'accertamento definito dall'art. 39-*quater* del D.L. 269/2003 in materia di PREU, bisogna sottolineare che la fattispecie ivi declinata è quella del recupero a tassazione di somme giocate attraverso **apparecchi che presentano un profilo di illiceità**, sia in ambito penale, sia in ambito amministrativo-tributario. Ne consegue che le **violazioni rilevate a carico degli apparecchi** con vincita in denaro, nonché enucleate dal predetto art. 39-*quater*, **sono sempre riferite alla determinazione o al pagamento del tributo**. A titolo meramente esemplificativo, si può asserire che la fattispecie in questione assume una connotazione simile a quella inerente all'omessa fatturazione in tema di imposta sul valore aggiunto (IVA).

*“In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le **sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono** possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità”.*

Tale previsione, disposta dal 1° comma dell'art. 17 del D.Lgs. 472/1997, permette, dunque, all'ufficio di irrogare, senza previa contestazione, **le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono con notificazione di atto contestuale a quello di accertamento**<sup>2</sup>.

Inoltre, limitatamente alle sanzioni per **violazioni riferite alla determinazione o pagamento del tributo** (non, invece per quelle relative agli omessi e ritardati versamenti) è ammessa la definizione agevolata, vale a dire il pagamento di un importo pari ad **un quarto della sanzione irrogata** e comunque **non inferiore ad un quarto dei minimi editali previsti** per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento (art. 17, c. 2, D.Lgs. 472/1997).

## 6.2 Atto Contestuale di Accertamento – Contenuti e cause di nullità

L'atto deve contenere, a pena di nullità:

- a) l'indicazione dei fatti materiali attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicabili e dei criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni e della loro entità;
- b) l'invito al pagamento delle somme dovute, nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici in tal caso spettanti, che possono riassumersi in:
  1. riduzione della sanzione ad un quarto della misura indicata e, comunque, non inferiore ad un quarto dei minimi editali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento. Solo a titolo informativo – dacché non è il caso che interessa la trattazione in corso – nell'ipotesi di sanzioni relative agli omessi o ritardati versamenti, deve invece essere evidenziato che **non è ammessa la definizione agevolata**;

<sup>2</sup> Il modello di tale atto sarà inviato agli uffici con nota separata.

2. non applicabilità delle eventuali sanzioni accessorie relative alle violazioni contestate ;
  3. non considerazione della violazione ai fini della recidiva di cui all'art. 7, 3° comma (*vale a dire che, ai fini della recidiva, non rilevano le violazioni regolarizzate spontaneamente ai sensi dell'art. 13 – ravvedimento operoso – e quelle definite in via agevolata, ai sensi degli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2*);
- c) l'indicazione dell'autorità giudiziaria o amministrativa alla quale è possibile proporre l'impugnazione immediata.

### 6.3 Irrogazione immediata della sanzione – art. 17 del D.Lgs n. 472/1997

Come si è riferito in precedenza, l'articolo 17 del citato D.Lgs 472/1997 prevede una disciplina in deroga a quella indicata nell'art. 16, offrendo agli uffici la possibilità di irrogare le sanzioni senza una contestazione preventiva (*c.d. atto di contestazione*); **le sanzioni collegate al tributo sono, quindi, irrogate con atto contestuale a quello di accertamento.**

Tale irrogazione, come si è detto, è consentita per le violazioni **incidenti direttamente sulla determinazione o sul pagamento del tributo**, dunque in linea con quelle declinate dal predetto art. 39-*quater* del D.L. n. 269/2003. Il provvedimento di irrogazione della sanzione, ancorché contestuale all'avviso di accertamento, assume la connotazione di un atto autonomo e deve essere motivato, a pena di nullità, secondo le prescrizioni riferite nel precedente paragrafo.

Entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, è ammessa la **definizione agevolata** della controversia con il pagamento di un importo **pari ad un quarto della sanzione irrogata** e, comunque, **non inferiore ad un quarto dei minimi editali previsti** per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione può essere attuata da ognuno dei soggetti destinatari del provvedimento e produce, agli effetti propri dell'adempimento, l'estinzione dell'obbligazione solidale.

Avverso l'atto contestuale di accertamento ed irrogazione della sanzione è ammesso ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente, entro 60 giorni dalla sua notificazione, tenendo conto della sospensione dei termini del periodo feriale (dal 1° agosto - 15 settembre). Si rappresentano, a titolo ricognitivo, alcuni dei requisiti essenziali costituenti la procedura di ricorso.

1. Il ricorso deve essere redatto su carta legale e deve contenere, a pena di inammissibilità, i requisiti di seguito indicati (*ad eccezione del codice fiscale la cui mancata indicazione non determina l'inammissibilità del ricorso*) :
  - ⇒ *indicazione della Commissione tributaria cui è diretto;*
  - ⇒ *indicazione del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale della società o del domicilio eventualmente eletto nonché del codice fiscale;*
  - ⇒ *indicazione dell'ufficio tributario contro il quale si ricorre;*
  - ⇒ *il riferimento dell'atto notificato contro cui si ricorre;*
  - ⇒ *indicazione del provvedimento che si chiede alla commissione tributaria di adottare;*
  - ⇒ *indicazione dei motivi di fatto e di diritto a sostegno della propria istanza;*

- ⇒ *la firma del ricorrente o del difensore abilitato (nel caso di assistenza tecnica obbligatoria) sia sull'originale che sulla copia del ricorso.*
2. Il ricorso deve essere presentato direttamente alla controparte (*Ufficio di AAMS, Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, Concessionario della riscossione, ecc.*) utilizzando, alternativamente, una delle seguenti modalità:
    - ⇒ *notifica a mezzo Ufficiale Giudiziario da effettuarsi osservando le disposizioni del codice di procedura civile;*
    - ⇒ *invio a mezzo servizio postale con plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento;*
    - ⇒ *consegna diretta all'Ufficio Finanziario o, a seconda dei casi, al Concessionario della Riscossione che ha emesso l'atto contro il quale si ricorre. In tal caso l'impiegato addetto alla ricezione provvede al rilascio della ricevuta.*
  3. Nel caso di consegna diretta all'Ufficio o di invio per posta, deve essere consegnato o spedito l'originale del ricorso in bollo, conservandone una copia conforme all'originale per la successiva costituzione in giudizio.
  4. Nel caso, invece, di notifica tramite Ufficiale Giudiziario, devono essere consegnati all'Ufficiale medesimo n. 2 originali del ricorso, entrambi in bollo (uno rimarrà alla controparte, l'altro sarà restituito al ricorrente con apposta la "*relata di notifica*").
  5. In caso di spedizione del ricorso a mezzo del servizio postale o di consegna diretta all'Ente impositore, il ricorrente al momento del deposito presso la Commissione Tributaria deve, altresì, attestare che la copia è conforme all'originale spedito o consegnato.
  6. Il ricorrente, ai sensi dell'articolo 47 del D.Lgs n. 546 del 31 dicembre 1992, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso, ovvero con atto separato notificato alle parti e depositato in segreteria. Nel caso di mancato accoglimento dell'istanza di sospensione dell'atto, il contribuente dovrà provvedere al pagamento degli avvisi notificati secondo i termini della normativa vigente.
  7. Entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, il ricorrente dovrà costituirsi in giudizio mediante deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, secondo le modalità previste dall'articolo 22, comma 1, del citato decreto legislativo n. 546 del 1992. Ove l'ammontare delle maggiori imposte accertate è uguale o superiore ad Euro 2.582,28 è obbligatoria l'assistenza tecnica di un difensore abilitato che deve sottoscrivere il ricorso e gli ulteriori atti processuali (articoli 12 e 18 del Decreto legislativo n. 546 del 1992).
  8. E', in ogni caso, assicurata l'assistenza tecnica gratuita ai non abbienti ai sensi dell'art. 13 del citato D.Lgs. n. 546 del 1992.
  9. Il ricorso non sospende la riscossione.

Nella circostanza innanzi delineata (*proposizione di ricorso contro l'avviso di accertamento*), AAMS procede, comunque, alla **riscossione a titolo provvisorio** mediante iscrizione a ruolo della metà dell'imposta, o maggiore imposta accertata, con i relativi interessi maturati e maturandi.

È appena il caso di rammentare che, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997, nel termine previsto per la proposizione del ricorso (*60 gg. dalla notifica dell'atto*), è ammessa la **definizione agevolata delle sole sanzioni** con il pagamento di un importo pari ad un quarto delle sanzioni irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento; in ogni caso, l'importo da pagare **non può essere inferiore ad un quarto della somma dei minimi editali previsti per le violazioni più gravi**. La definizione agevolata prevista dall'art. 17, comma 2, è, in ogni caso, riferita **esclusivamente alle sanzioni e non comporta alcuna incidenza sul tributo**.

Nella circostanza sopra evidenziata (*pagamento in forma agevolata delle sole sanzioni*), ovvero nel caso in cui il contribuente non proceda in nessun modo alla definizione del pagamento di quanto indicato in termini di imposta ed interessi nell'atto di accertamento notificato, le imposte o le maggiori imposte accertate con il medesimo atto sono **riscosse mediante iscrizione a ruolo unitamente agli eventuali interessi maturati e maturandi e alle sanzioni pecuniarie irrogate, se non definite**.

In relazione alla irrogazione immediata della sanzione di cui all'art. 17 del D.Lgs n. 472/1997, qui in commento, sembra opportuno fare un esplicito riferimento al fatto che, per tale fattispecie, **non è ammessa** – come nel caso della procedura di cui all'art. 16 del medesimo D.Lgs. – **la presentazione di deduzioni difensive avanti all'ufficio che ha emanato l'atto**. Ciò non vuol dire che l'ufficio non possa, successivamente, intervenire nella correzione, sospensione o annullamento di propri atti attraverso l'**istituto dell'autotutela** (*anche su segnalazione della parte interessata*), ma vuol significare solo che la presentazione di memorie difensive è circoscritta al procedimento declinato dall'art. 16, comma 7, del predetto D.Lgs. e non, invece, a quello disposto dall'art. 17.

#### 6.4 La responsabilità solidale di cui all'art. 39-quater del D.L. n. 269/2003

Si è avuto modo di precisare, nei paragrafi precedenti, che il carattere eminentemente affittivo e deterrente della sanzione tributaria – salvo quanto specificamente previsto per l'autore mediato di cui all'art. 10 del D.Lgs n. 472/1997 – comporta l'ascrivibilità della sanzione medesima alla persona fisica che commette la violazione (*personalità della sanzione – art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997*). È, inoltre, prevista un'autonoma responsabilità solidale (*intesa in senso civilistico*) in capo al soggetto (*persona fisica, società, associazione, ente, ecc.*) nel cui interesse o in rappresentanza del quale l'autore della violazione ha agito.

Tale fattispecie, in particolare, è declinata dall'art. 9 (*concorso di persone*) del menzionato D.Lgs. del 1997. Al riguardo, il primo periodo del comma unico di tale articolo, dispone che: *“quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta”*.

Tale principio, mutuato dal diritto penale, prevede la punibilità di chiunque concorra alla realizzazione di un reato, ancorché non abbia contribuito a realizzarlo in modo compiuto con la propria condotta. A mero titolo espositivo, si rammentano, di seguito, gli elementi costitutivi della fattispecie concorsuale:

1. la pluralità di soggetti agenti;
2. la realizzazione di una fattispecie di reato;

3. il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato;
4. l'elemento soggettivo – vale a dire la piena consapevolezza del soggetto di contribuire alla realizzazione del reato.

I tratti fondamentali dell'istituto in commento sono stati trasposti, con i dovuti adattamenti, anche in campo tributario. Tuttavia, ciò che integra l'applicazione della fattispecie sanzionatoria (*di nostro interesse*) prevista dall'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/2003 è, invece, riconducibile al secondo periodo del suddetto art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997, laddove è disposto che: “*quando la violazione consiste nella 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*”.

A tale proposito occorre evidenziare che, in generale, le norme tributarie pongono obblighi ad un solo soggetto passivo d'imposta (*contribuente, responsabile, sostituto d'imposta, ecc.*); quando, invece, in casi specificamente disposti dalla legge, l'obbligo tributario è posto in forma solidale, significa che il comportamento doloso, ovvero più o meno colposo, connesso alla violazione perseguita è riferibile a più soggetti tutti egualmente obbligati e, pertanto, in grado - ciascuno di essi - di adempiere con effetto liberatorio per gli altri.

La previsione che si commenta facilita all'ufficio la definizione della **graduazione della sanzione** (*cf. paragrafo successivo*), giacché le singole violazioni presentano, nel caso di specie, eguale gravità.

Pertanto, nell'ambito della disciplina declinata dall'art. 7 del D.Lgs n. 472/1997 (*Cfr. par. successivo*), ove gli elementi soggettivi concorrenti alla quantificazione della sanzione (*condotta, personalità, recidiva infratriennale e condizioni economiche e sociali degli autori della violazione contestata*), risultino diversi per ciascuno degli obbligati solidali, l'ufficio procederà alla corretta definizione della sanzione sulla base delle caratteristiche che ne comportano la misura più elevata. Infatti, la regola seguita dal legislatore (unificazione della sanzione da irrogare ad una pluralità di soggetti) che considera “collettiva” la violazione e ne ripartisce la conseguenza repressiva nell'ambito del “gruppo”, comporta anche che la violazione medesima assuma la connotazione impressale dal comportamento più grave, assunto come dato che la caratterizza.

### 6.5 Criteri per la determinazione della sanzione - art. 7 del D.Lgs n. 472/1997

L'articolo 7 del citato D.Lgs 472/1997 stabilisce i criteri per la determinazione delle sanzioni da applicare alla persona che commette la violazione, secondo i principi della **personalità** e della **recidività** del trasgressore.

In particolare, il 1° comma del citato art. 7 prevede che la determinazione quantitativa della sanzione sia commisurata, in primo luogo, alla **gravità della violazione commessa**, per giudicare della quale si può anche far riferimento alle caratteristiche della condotta dell'agente, all'opera da lui svolta nell'attenuazione o eliminazione delle conseguenze e, per altro verso, alla **personalità del trasgressore** e alle sue condizioni economiche sociali. Il 2° comma, poi, sancisce che la **personalità** del trasgressore è **desunta anche dai suoi precedenti fiscali**.

Il 3° comma esplicita il concetto di **recidività**, stabilendo che la sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, **nei tre anni precedenti** (*da intendersi come anni d'imposta*), **sia incorso in altra violazione della stessa indole**, non definita ai sensi degli articoli 13 (*ravvedimento operoso*), 16 e 17 (*pagamento delle sanzioni in forma agevolata*). Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni

diverse che, per natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

Fermo restando che, come si è detto in precedenza, gli **esempi collegati al modello di atto contestuale di accertamento chiariranno l'applicazione pratica dell'apparato sanzionatorio inerente alle violazioni previste dall'art. 39-quater**, appare utile precisare che l'istituto della *continuazione* disposto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, è compatibile e cumulabile con quello della *recidiva*, disciplinato dal 3° comma dell'art. 7 del medesimo Decreto legislativo.

In tale prospettiva, l'ufficio potrà:

- ⇒ preventivamente operare l'aumento della *sanzione* **fino al 50 % (recidiva)** nei confronti di chi, **nei tre anni precedenti**, sia **incorso in altra violazione** della stessa indole non definita ai sensi dell'art. 13, 16 e 17;
- ⇒ quindi procedere alla determinazione della sanzione secondo i criteri previsti dalla norma per ciò che riguarda la **continuazione** e per **il concorso di violazioni**.

Inoltre, il 7° comma del predetto art. 12 stabilisce che la **sanzione unica ivi disciplinata** non potrà essere, comunque, superiore a quella risultante dalla somma aritmetica delle sanzioni previste per le singole violazioni (**cumulo materiale**). Di conseguenza, l'ufficio competente in materia di accertamento deve sempre irrogare il minor importo derivato dal confronto delle due alternative, vale a dire *cumulo giuridico* e *cumulo materiale*, in ottemperanza al principio generale del *favor rei*.

In relazione a quanto disposto dal citato art. 7, appare evidente l'importanza interpretativa afferente alla quantificazione delle sanzioni in commento. Fermo restando che non esistono, in materia, meccanismi automatici per la definizione del *quantum* sanzionabile in relazione alla violazione accertata, gli uffici dovranno procedere, di volta in volta, a tale quantificazione con riferimento alla:

- ⇒ **gravità della violazione** accertata – posta in relazione, da un lato, alla **condotta** dolosa o più o meno gravemente colposa dell'agente (*si faccia riferimento, ad es., alle modalità più o meno insidiose della condotta posta in essere, con particolare riguardo anche al comportamento successivo del soggetto agente ossia all'opera da lui svolta per l'attenuazione o l'eliminazione delle conseguenze*) e, dall'altro, all'**entità quantitativa** del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo (*in tale valutazione si deve anche tener conto della proporzione tra imposta evasa e imposta complessivamente dovuta*);
- ⇒ **personalità dell'autore della violazione**, che comprende anche le sue condizioni economiche e sociali, – desumibile dai suoi **precedenti fiscali** conosciuti dall'Amministrazione in materia di PREU.

Ai fini di una maggiore chiarezza espositiva – che verrà, in ogni caso, maggiormente espressa nel momento in cui sarà inviato lo schema di atto di accertamento ed irrogazione della sanzione, con i relativi esempi – la valutazione della **gravità** determina la facoltà dell'ufficio di operare direttamente un progressivo innalzamento della sanzione rispetto al limite minimo normativamente previsto.

Valutata la gravità della violazione sulla base dei criteri prima enunciati, gli uffici dovranno tener conto, nella determinazione quantitativa della sanzione, anche della **personalità dell'autore della violazione e delle sue condizioni economiche e sociali**.

Appare evidente, in tal senso, che il peso della sanzione è minore quanto maggiori sono le disponibilità economiche di colui al quale viene inflitta e, nei limiti del possibile, occorre avere riguardo a tale circostanza al fine di non nascondere dietro all'eguaglianza formale una iniquità sostanziale.

La **personalità del trasgressore**, ai sensi del 2° comma del citato art. 7 del D.Lgs. del 1997, può essere desunta anche **dai suoi precedenti fiscali**. A tal fine gli uffici accertatori prenderanno in considerazione gli elementi rilevabili dalle contestazioni già eseguite, utilizzando anche le informazioni disponibili nel proprio Sistema informativo. In buona sostanza, occorre fare riferimento ai **verbali di constatazione** eventualmente già elevati al medesimo soggetto dalla G.d.F., dall'ufficio stesso, ovvero da altre forze di polizia all'uopo preposte (*si comprende come tale informazione potrà essere estesa a tutti gli Uffici di AAMS allorquando il sistema informativo sarà implementato con "l'anagrafe delle sanzioni"*). E, in ogni caso, importante in questa sede non confondere il numero dei verbali di constatazione accertati a carico del soggetto sottoposto a verifica (*i quali, per definizione, non implicano provvedimenti amministrativi definitivi*) con l'istituto della **recidiva** di cui si dà ora menzione.

Il successivo 3° comma del predetto art. 7 contempla l'istituto della **recidiva** (*specifica infratriennale*), prevedendo **che la sanzione possa essere aumentata fino alla metà** nei confronti di chi **nei tre anni precedenti** sia **incorso in altra violazione della stessa indole**. Devono considerarsi della **stessa indole** non solo le **violazioni** delle stesse disposizioni ma anche quelle di disposizioni diverse che presentino però **profili di sostanziale identità** per la **natura dei fatti** che le costituiscono e dei **motivi** che le determinano (*ad es., sono considerate della stessa indole l'infedele dichiarazione dei redditi per un determinato anno d'imposta e l'infedele dichiarazione IVA per l'anno successivo*).

In tal senso, l'aumento della sanzione sarà graduato sulla base dei precedenti specifici, avendo modo di considerare, in tale prospettiva, la definitività dei provvedimenti irrogati (*iscrizione a ruolo delle sanzioni non rimosse con atto di accertamento*) senza ricomprendere in tale novero, invece, la definizione delle sanzioni attuate ai sensi degli artt. 13, 16, c. 3 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

È importante, inoltre, considerare la natura della violazione: ad esempio, se i precedenti del soggetto si riferiscono a violazioni ai sensi del 1° comma dell'art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269 del 2003 (*mancata restituzione dei questionari, inottemperanza all'invito a comparire, ecc*), ma la violazione che si sta contestando è quella prevista dal 2° comma (*oggetto della presente trattazione*), **non può essere invocato**, in tal caso, il concetto di **recidiva**. Tali precedenti potranno, invece, essere fatti valere per la valutazione della **personalità**.

## 6.6 Criteri per la determinazione della sanzione - art. 12 del D.Lgs n. 472/1997- concorso di violazioni e continuazione

L'art. 12 del D.Lgs n. 472/1997, intervenuto per disciplinare il *concorso di violazioni* e il caso della *continuazione dell'illecito tributario*, è chiaramente mutuato dall'art. 81 del codice penale, concernente il *concorso formale* ed il *reato continuato*.

In linea generale, la norma in esame prevede, in caso di più violazioni o di violazione a diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, l'applicazione di una **sanzione unica (cumulo giuridico)**, che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, **aumentata da un quarto al doppio** (comma 1). La stessa sanzione si applica nel caso di violazioni commesse, anche in tempi diversi, che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la liquidazione del tributo (comma 2).





- b. **concorso materiale** (comma 1), quando con più azioni od omissioni si commettono diverse **violazioni formali** della medesima disposizione non incidenti sulla liquidazione periodica del tributo;
- c. **continuazione** (comma 2), è applicabile quando sussistono più **violazioni sostanziali** che nella loro progressione (*in tempi diversi*) pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione o la liquidazione (*anche periodica*) del tributo. Tali violazioni (*strutturalmente fra loro legate o comunque connesse funzionalmente ed oggettivamente*) sono riunibili in ragione della loro progressione in un comportamento prodromico alla evasione.

Occorre, in ogni caso, precisare che gli omessi, carenti e tardivi versamenti d'imposta (violazioni sostanziali) sono comunque sanzionati a parte: non rientrano nella **sanzione unica** e non rientrano nell'agevolazione del concorso di violazioni, ma, al contrario, nell'istituto della recidiva.

Nel caso di concorso di più violazioni o di violazione a diverse disposizioni relative a tributi diversi, anche per periodi d'imposta successivi, l'ufficio deve innanzi tutto determinare la **sanzione base** prevista dalla specifica norma.

A tal fine:

1. se le violazioni **si riferiscono ad un solo periodo d'imposta e riguarda un solo tributo** (in caso di *concorso formale omogeneo*) **la sanzione base** sarà quella relativa alla **violazione più grave**.
2. se le violazioni della stessa indole **rilevano ai fini di un solo tributo**, ma **riguardano periodi d'imposta diversi**, che nella loro progressione **pregiudicano o tendono a pregiudicare la liquidazione del tributo**, la sanzione base **è aumentata dalla metà al triplo**;
3. la **sanzione così ottenuta** viene ulteriormente **aumentata da un quarto al doppio per l'istituto della continuazione o concorso formale o materiale**.

È utile precisare che **l'istituto della continuazione è compatibile e cumulabile con quello della recidiva, disciplinato dal comma 3 dell'art. 7.**

Di conseguenza, l'ufficio potrà:

- ⇒ operare preventivamente l'aumento della sanzione fino al 50 % (**recidiva**) 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;
- ⇒ quindi procedere alla determinazione della **sanzione** succitata secondo i criteri previsti dalla norma per ciò che riguarda la continuazione e per il concorso di violazioni.

Il comma 7 dello stesso articolo stabilisce, inoltre, che tale **sanzione unica** non potrà essere comunque superiore a quella risultante dalla somma aritmetica delle sanzioni previste per le singole violazioni (**cumulo materiale**). Ne consegue che l'ufficio competente in materia di accertamento **deve sempre irrogare il minor importo derivato dal confronto delle due fattispecie calcolate: cumulo giuridico e cumulo materiale**, in ottemperanza al principio generale del *favor rei*.

## 7. Disposizioni generali transitorie

Con riferimento allo sviluppo della graduale pianificazione dell'accertamento, citato in premessa, va osservato che fino a quando l'attuazione delle connesse applicazioni informatiche non sarà completata, gli uffici non potranno iscrivere a ruolo i tributi in modo automatizzato. Al riguardo, dunque, si procederà all'occorrenza in modo manuale utilizzando i codici entrata già in possesso di AAMS per la riscossione coattiva del PREU (cod. 1I46), degli interessi (cod. 1I48) e delle sanzioni (cod. 1I47).

Corre l'obbligo di segnalare, inoltre, che il 2° comma dell'art. 24 del D.Lgs. n. 472/1997 dispone che l'ufficio che ha applicato la **sanzione può eccezionalmente consentire**, su richiesta dell'interessato in condizioni economiche disagiate, il pagamento in rate mensili fino ad un massimo di trenta. In ogni momento il debito può essere estinto in unica soluzione e, nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

Nel merito, fermo restando quanto già indicato nel *par. 2.5* della circolare AAMS n. 17962/Giochi/ADI del 12 maggio 2009, circa i *“criteri per l'individuazione della “temporanea situazione di obiettiva difficoltà”*, preme qui rilevare che a norma dell'art. 30-*bis*, comma 3, del D.L. 29-11-2008 n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. dalla legge 28/01/2009 n. 2, la **facoltà di chiedere la rateazione delle somme dovute a titolo di PREU è confinata nell'ambito della fattispecie declinata a norma dell'articolo 39-ter, comma 3, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269**, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326; vale a dire pertinente alla riscossione delle somme dovute a seguito di controlli automatizzati. Ne consegue che la fattispecie prevista dall'art. 39-*quater* del suddetto D.L. n. 269/2003 (**accertamento**), non espressamente richiamata dalla norma in commento, conferma l'**eccezionalità** della concessione riconosciuta all'ufficio nei confronti del richiedente, così come disposto dal citato 2° comma dell'art. 24 del D.Lgs. n. 472/1997.

In subordine, infine, si rileva che la volontà di rateizzare le somme dovute a titolo di PREU, contestate con atto di accertamento e non definite nei termini, può essere, altresì, manifestata dalla parte interessata all'agente della riscossione in sede di iscrizione a ruolo.

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