



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

DIREZIONE GENERALE

Direzione per i Giochi

Roma, 30 giugno 2010

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

e, p.c.

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

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

Prot. N. 2010/22613/Giochi/ADI

Oggetto: **Sanzioni tributarie in materia di Prelievo erariale unico (PREU).**
Art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269/2003.

Sintesi

La presente circolare fornisce agli Uffici regionali dell'Amministrazione utili istruzioni circa l'applicazione delle sanzioni tributarie in materia di PREU, novellate dall'art. 39-*quinquies*, commi 1 e 3, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Premessa

Con riferimento all'argomento citato in oggetto, il disegno organizzativo tracciato con le precedenti note n. 21715 e 37878, rispettivamente dell'11 giugno e del 5 ottobre 2009 – avente come fine ultimo la digitalizzazione delle procedure di accertamento in materia di PREU –, prosegue con l'indicazione dei criteri applicativi relativi alle sanzioni tributarie declinate dal 1° e 3° comma dell'art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269/2003.

Nel merito, è appena il caso di rammentare che gli argomenti trattati nelle note sopra menzionate concernevano l'applicazione del 2° comma del citato art. 39-*quinquies* in ordine alla sanzione amministrativa (*dal 120 al 240 per cento dell'ammontare del PREU dovuto*) irrogata nelle ipotesi di raccolta di gioco effettuata mediante apparecchi che consentono il gioco d'azzardo, ovvero il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo, ai sensi dell'art. 39-*quater* del medesimo D.L. n. 269/2003.

Le previsioni recate dal 1° e 3° comma del citato art. 39-*quinquies*, oggetto della presente circolare, attengono invece alle sanzioni amministrative intimamente connesse alle violazioni compiute dal soggetto passivo d'imposta, ovvero da altro soggetto indicato dalla legge tributaria, in ordine agli **obblighi di comunicazione**

previsti dall'art. 39, comma 13-*bis*, lett. e), del D.L. n. 269/2003, nonché alle prescrizioni recate dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471.

1. Carattere formale delle violazioni – Presupposti normativi e regolamentari

Al fine di poter meglio inquadrare le fattispecie in discussione, sembra opportuno fare riferimento, innanzi tutto, al concetto di “*tutela dell'affidamento e della buona fede*” del contribuente. In tal senso, infatti, l'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*meglio nota come Statuto del contribuente*), stabilisce che le **sanzioni non devono essere irrogate** quando le corrispondenti violazioni dipendano da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma o quando si traducano in **mere violazioni formali**¹, senza debito d'imposta.

In particolare, l'art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs n. 472 del 1997, sancisce la non punibilità delle violazioni che, oltre a **non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo**, non pregiudicano l'**attività di controllo** dell'amministrazione. Per contro, resta punibile ogni altra violazione che sia d'ostacolo all'attività di controllo.

Sulla natura **meramente formale** della violazione è già intervenuta l'Agenzia delle Entrate con diverse circolari e risoluzioni. Dottrina e giurisprudenza, inoltre, sembrano concordare sul fatto che le condizioni esimenti previste dal citato comma 5-*bis* del D.Lgs n. 472/1997 devono coesistere entrambe, nel senso che non si può configurare una **violazione meramente formale** laddove manchi anche una sola delle condizioni sopra accennate.

Parimenti, la valutazione delle circostanze rispetto alle quali un fatto sia ascrivibile, o meno, ad una **violazione meramente formale**, deve avvenire **in concreto** da parte dell'ufficio accertatore (*ossia dopo la commissione della violazione in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo e sull'attività di controllo*) e non in astratto (*cioè sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito*).

Non sono considerate, infine, *violazioni meramente formali* e risultano, quindi, **sempre sanzionabili**:

- a) **l'omessa presentazione**, entro termini predeterminati dalla legge, di **atti** che - per definizione - sono **soggetti a controllo**. Nel caso che più ci occupa, per es., le mancate comunicazioni ai fini del PREU disposte dal decreto direttoriale di AAMS 23 aprile 2007 (*pubblicato nella G.U. n. 99 del 30/04/2007*), adottato ai sensi dall'art. 39, comma 13-*bis*, lett. e), del D.L. n. 269/2003;
- b) tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese, in quanto già iniziata, comprendendo, in tale ambito,

¹ Si considera **meramente formale** la violazione che non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e che non arreca, comunque, pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

l'inottemperanza all'invito a comparire disposto dall'ufficio o la mancata restituzione di un questionario.

1.2 Carattere formale delle violazioni di cui all'art. 39-quinquies 1° e 3° comma

L'articolo in rassegna estende – al 1° comma – l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 anche alle violazioni concernenti il PREU. Trattasi, in specie, di violazioni che, sebbene di carattere formale, arrecano palese pregiudizio all'attività di controllo in quanto già iniziata e, pertanto, sono sanzionate con una misura compresa da 258 a 2065 euro²

Più precisamente, il citato art. 11, 1° comma, dispone:

1. Sono punite con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni le seguenti violazioni:

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;

b) mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a) o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;

c) inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

Tralasciando la facile interpretazione dei punti *b)* e *c)*, è opportuno precisare che le violazioni comprese nella lettera *a)* includono tutte quelle omissioni a comunicazioni *residue* previste dalla norma tributaria: per esempio, quelle attinenti al modello IVA/26-bis (in materia di Imposta sul valore aggiunto) o quelle concernenti la tardiva od omessa consegna della certificazione dei compensi corrisposti nel corso dell'anno da parte dei sostituti d'imposta (in materia di imposte dirette).

Per quanto attiene al PREU, come si vedrà meglio nel prosieguo, tale fattispecie è assorbita nell'ambito della previsione disposta dal 3° comma del menzionato art. 39-quinquies del D.L. n. 269/2003, laddove la violazione inerente alla omessa, incompleta o non veritiera comunicazione è sanzionata in misura specifica con un importo compreso tra 500 e 8.000 euro. Tale sanzione, inoltre, è sempre comminata al soggetto d'imposta (concessionario di rete) in quanto unico responsabile delle comunicazioni – cartacee e telematiche – richiamate dall'art. 39, comma 13-bis, del D.L. n. 269/2003.

Da quanto esposto, appare evidente che le violazioni sancite dal 1° comma dell'art. 39-quinquies del D.L. n. 269/2003, assumono carattere residuale e sono

² Ai sensi dell'art. 51, comma 3, del D.Lgs. 213/1998 - le sanzioni tributarie pecuniarie, penali ed amministrative, espresse in lire nelle vigenti disposizioni normative, devono essere tradotte in euro secondo il tasso fisso di conversione: 1 euro = 1936,27 lire. Se l'operazione di conversione produce un risultato espresso anche con decimali, la cifra deve essere arrotondata per troncamento eliminando i decimali.

perseguite dagli Uffici di AAMS esclusivamente in relazione alla “**mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente**” (art. 11, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 471/1997) nonché alla “**inottemperanza all’invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici nell’esercizio dei poteri loro conferiti**” (art. 11, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 471/1997).

Come si è prima accennato, il disposto normativo di cui all’art. 39, comma 13-bis, del D.L. n. 269/2003, che conferisce all’Amministrazione l’onere di individuare con propri provvedimenti le fattispecie connesse alle comunicazioni obbligatorie cui sono tenuti i concessionari di rete, si è perfezionato con l’adozione del **decreto direttoriale 23 aprile 2007** (pubblicato nella G.U. 30/04/2007).

Trattasi, in specie, delle comunicazione che attengono, da un lato, alla trasmissione telematica dei contatori di gioco residenti in ciascun apparecchio collegato alla rete telematica di AAMS e, dall’altro, agli eventi che determinano la *cessazione, sospensione e ripresa di efficacia* del *nulla osta di esercizio* di cui all’art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000. I concessionari sono dunque tenuti ad effettuare, nei termini e con le modalità previste dal succitato decreto, le comunicazioni ivi disciplinate, sia mediante specifici **procedimenti telematici contenuti nell’Allegato tecnico** (parte integrante del decreto 23/4/2007), sia - nei casi specificamente previsti - per mezzo di un’**apposita dichiarazione** redatta su apposito *modello cartaceo* approvato con decreto dirigenziale in data 1° agosto 2007. In definitiva, quindi, tutte le violazioni connesse a tali adempimenti sono sanzionate ai sensi del **3° comma dell’art. 39-quinquies** del D.L. n. 269/2003, con una misura afflittiva che compresa tra 500 e 8.000 euro.

Nel merito, non deve trarre in inganno il fatto che la **mancata comunicazione** degli elementi informativi anzidetti, **trattandosi di dati in qualche modo concorrenti al controllo della raccolta di gioco, possa essere annoverata come violazione sostanziale**. A sostegno di tale tesi interpretativa, invero, sembra opportuno evidenziare le seguenti valutazioni di merito.

In primo luogo, vale la considerazione di carattere generale - in ambito tributario - secondo la quale il legislatore, laddove intenda censurare **violazioni formali** ricorre a **sanzioni amministrative stabilite in misura fissa**, non legate quindi all’ammontare del tributo.

In secondo luogo, poi, il decreto direttoriale 12 aprile 2007 (pubblicato nella G.U. n. 90 del 18/04/2007), avente ad oggetto le “*Modalità di assolvimento del PREU*” per gli apparecchi con vincita in denaro, esplicita chiaramente - all’art. 4, comma 2 ed all’art. 5, comma 2 - che, **ferma restando l’irrogazione della sanzione di cui al 3° comma dell’art. 39-quinquies del D.L. n. 269/2003, la base imponibile è comunque determinata secondo le specifiche modalità previste dall’allegato tecnico** allo stesso decreto direttoriale. In tale ipotesi, pertanto, la base imponibile del PREU, ancorché non rilevata a mezzo dei contatori di gioco è, comunque, determinata con una misura giornaliera forfetaria (*disposta con apposito decreto direttoriale di AAMS*), a presidio della pretesa erariale concernente la raccolta di gioco.

Infine, sul **carattere formale** della fattispecie di cui trattasi occorre rilevare che, per gli apparecchi in discussione, la sanzione prevista per le violazioni di cui all'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/2003 (*in tema di accertamento e controlli in materia di PREU*), individuata nella misura dal 120 al 240 per cento dell'ammontare del tributo evaso, è disciplinata dal 2° **comma** dell'art. 39-*quinquies* del medesimo decreto-legge ed attiene unicamente all'ipotesi di apparecchi illeciti o irregolari. Ne consegue che il legislatore ha inteso recepire un carattere **eminentemente sostanziale** solo per tali violazioni.

A quanto fin qui esposto bisogna, peraltro, aggiungere che l'impianto sanzionatorio inerente la riscossione delle somme dovute a titolo di PREU, sanzioni ed interessi per omesso o ritardato versamento dell'imposta, trova la sua *disciplina ordinaria* nell'art. 39-*ter* del citato D.L. n. 269/2003, le cui violazioni – come è noto – sono regolate nell'ambito della **liquidazione** dell'imposta.

2. Art. 39-*quinquies* 3° comma - individuazione delle fattispecie sanzionabili

Come è noto, l'art. 1, comma 84, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (*legge finanziaria per il 2007*), ha novellato la disciplina tributaria del PREU introducendo alcuni articoli nel corpo del citato D.L. n. 269, ivi compreso l'art. 39-*quinquies*.

Orbene, assodato il **carattere formale** delle violazioni di cui al 1° e 3° **comma** di tale articolo, si tratta ora di individuare tutte le fattispecie declinate dal citato decreto direttoriale 23 aprile 2007.

2.1 Comunicazioni cui sono tenuti i Concessionari di rete

Le comunicazioni obbligatorie dei concessionari, la cui violazione è sanzionata a norma del 3° **comma** del suddetto art. 39-*quinquies*, sono quelle previste dal comma 13-*bis*, lett. e), dell'art. 39 del D.L. n. 269/2003. In buona sostanza, con tale disposto normativo il legislatore ha demandato all'Amministrazione di stabilire – con decreto direttoriale – i termini e le modalità con cui i concessionari convenzionati comunicano – per il tramite della rete telematica da essi gestita – i dati relativi alle somme giocate nonché gli altri dati relativi agli apparecchi in questione.

Il decreto 23 aprile 2007, che recepisce il complesso delle comunicazioni cui sono tenuti i concessionari di rete, dispone, in via generale, tre precetti principali:

1. l'obbligo delle comunicazioni relative alle somme giocate (*art. 2 del decreto*);
2. l'obbligo delle comunicazioni dei dati amministrativi (*art. 3 del decreto*);
3. l'obbligo della comunicazione relativa alla scelta dell'utilizzo dell'eventuale credito annuale (*art. 4 del decreto*).

2.2 Termini e modalità di comunicazione delle somme giocate (contatori)

Il 1° **comma** dell'art. 2 del decreto in argomento prevede:

- **lett. a)** – l'estrazione del **contatore** nell'**ultimo giorno del periodo contabile** o, in mancanza, **nei 14 giorni precedenti** e la

comunicazione dello stesso entro i 3 giorni successivi alla fine del periodo contabile considerato. Fa eccezione il contatore estratto nell'ultimo periodo contabile dell'anno (nov./dic.), il quale può essere estratto e comunicato entro il 3 gennaio dell'anno successivo;

- **lett. b)** - l'estrazione e la comunicazione del **contatore annuale** entro il **15 febbraio dell'anno successivo.**

Il comma 1-*bis*, successivamente aggiunto dall'art. 2 del decreto direttoriale 4 dicembre 2007, stabilisce che le **comunicazioni** di cui alla **lettera a)** s'intendono **regolarmente effettuate** se il concessionario, per gli apparecchi per i quali sussiste l'obbligo di tali comunicazioni, ha trasmesso:

- almeno il 90% delle suddette comunicazioni;
- almeno un contatore nel periodo contabile considerato, per la restante percentuale.

Orbene, al fine di individuare i criteri oggettivi che presiedono alla definizione delle fattispecie sanzionabili, può essere di ausilio consultare lo schema proposto nell'**Allegato 1** alla presente circolare.

In buona sostanza, gli elementi cardinali cui si riferisce l'interpretazione logico-sistemica del decreto sulle comunicazioni possono essere così riassunti:

1. innanzi tutto si individua il complesso degli apparecchi connessi alla rete telematica nel periodo contabile considerato, vale a dire quelli per i quali il concessionario ha ottenuto il nulla osta di esercizio di cui all'art. 38, comma 5, della L. n. 388/2000;
2. da tale aggregato si deducono, per ciascun periodo contabile preso a riferimento, tutti gli apparecchi per i quali la comunicazione dei contatori di gioco non è dovuta ovvero non realizzabile a causa di eventi straordinari (*previsti nel decreto medesimo*) che non ne permettono l'estrazione, nei termini disposti dall'art. 2, comma 1, lett. *a)* del decreto (*vale a dire negli ultimi 15 gg. del bimestre contabile*);
3. si verifica, dunque, che per almeno il 90% degli apparecchi di cui al precedente p.to 2, siano stati rispettati i termine di estrazione e comunicazione previsti dalla summenzionata **lett. a)**;
4. se la prima condizione di cui al precedente p.to 3 è rispettata, si verifica la seconda condizione posta dall'art. art. 2, comma 1-*bis*); vale a dire che per gli **apparecchi contenuti nella restante percentuale** sia stata inviata **almeno una comunicazione dei contatori nel periodo (bimestre) contabile di riferimento.**

Per quanto fin qui esposto, quindi, risulteranno sanzionabili solo quegli apparecchi per i quali il concessionario non ha provveduto ad effettuare alcuna comunicazione nel periodo contabile considerato. Per contro, se la prima condizione posta dal summenzionato comma 1-*bis* dell'art. 2 (*almeno il 90% delle comunicazioni*

negli ultimi 15 gg. del periodo contabile) non è rispettata, saranno sanzionabili tutti gli apparecchi afferenti alla “restante percentuale”.

Appare evidente, in specie, che le due condizioni postulate dal predetto comma 1-*bis* debbano essere considerate come dipendenti, nel senso che la seconda si perfeziona solo se la prima è soddisfatta. In tale contesto, pertanto, risultano sanzionabili tutti gli apparecchi per i quali il concessionario non ha proceduto all'estrazione della dei contatori nell'ultimo giorno o, in mancanza, nei 14 giorni precedenti la fine del periodo contabile, ancorché per tali apparecchi esista una comunicazione nel bimestre in questione.

Sempre ai fini della sanzionabilità, inoltre, agli apparecchi individuati nei casi sopra menzionati, si sommano quelli per i quali risulti la violazione degli obblighi disposti dal 2° comma dell'art. 2 del D.D. 23/04/2007.

Per tali apparecchi, infatti, il 2° comma dell'art. 2 del decreto in commento dispone la comunicazione dei contatori di gioco in ordine a situazioni particolari. Più precisamente, le lettere da *a)* a *d)* prevedono la comunicazione dei contatori con riferimento a:

- a)* **cessazione o sospensione del nulla di esercizio** rilasciato al concessionario ai sensi dell'art. 38, comma 5, della L. n. 388/2000;
- b)* **interventi di manutenzione straordinaria** che comportino l'interruzione del collegamento dell'apparecchio alla rete telematica, tranne i casi (*da documentare*) in cui non sia possibile rilevare l'estrazione dei contatori;
- c)* **trasferimento della titolarità del nulla osta** dell'apparecchio ad altro concessionario;
- d)* **collocazione dell'apparecchio in magazzino.**

Orbene, la chiave logico-interpretativa del disposto in commento consente di poter sostenere che l'obbligo di comunicazione dei contatori per le fattispecie ricomprese nelle lettere sopra evidenziate deve essere, in ogni caso, adempiuto nei termini disposti dal 3° comma del citato art. 2 del decreto 23/04/2007, ossia almeno una volta nel periodo contabile.

Non comporta, invece, alcuna particolare problematicità interpretativa il disposto di cui alla lett. *b)* del 1° comma dell'art. 2 del decreto in argomento, in relazione alla **estrazione e comunicazione del contatore annuale entro il 15 febbraio dell'anno successivo.**

Va da sé che il computo delle casistiche fin qui descritte è realizzato mediante opportuni algoritmi desunti dagli elementi informativi residenti nella *banca dati* di AAMS e comunicati dai concessionari di rete.

2.3 Termini e modalità di comunicazione dei dati relativi agli apparecchi

L'art. 3 del decreto in commento prevede, da parte del concessionario, l'obbligo di comunicazione in ordine a taluni specifici **eventi** di carattere *giuridico-amministrativo*. Per tali eventi è, dunque, prevista la comunicazione scritta – da

presentare al competente Ufficio di AAMS – secondo l'apposito **modello** approvato con **decreto dirigenziale 1° agosto 2007** (art. 3, comma 2 del DD 23/04/2007).

Stante il contesto recato dal DD 23/04/2007, nel caso di *cessazione, sospensione e ripresa dell'efficacia del nulla osta di esercizio* di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000, oltre all'obbligo di comunicazione dei contatori (*di cui al paragrafo precedente*) sussiste, in capo al concessionario, anche l'obbligo della **comunicazione scritta**.

In particolare, laddove ricorrano eventi relativi a:

1. **dismissione** – art. 2, c. 2, lett. a) del DD 23/04/2007;
2. **cessione all'estero** – art. 2, c. 2, lett. a) del DD 23/04/2007;
3. **risoluzione del contratto** – art. 2, c. 2, lett. a) del DD 23/04/2007;
4. **trasferimento della titolarità** del nulla osta ad altro concessionario – art. 2, c. 2, lett. c) del DD 23/04/2007;
5. **furto/incendio** (art. 3, comma 2, del DD 23/04/2007);
6. **sequestro/dissequestro** – *se non effettuato dall'Ufficio di AAMS* – (art. 3, comma 2, del DD 23/04/2007);
7. **confisca** – *se non effettuata dall'Ufficio di AAMS* – (art. 3, comma 2, del DD 23/04/2007),

l'omessa, tardiva o incompleta **comunicazione scritta** è valuta dai competenti Uffici dell'Amministrazione ai fini della sanzionabilità della violazione³ riferita a ciascun apparecchio.

2.4 Modalità di comunicazione della scelta relativa all'utilizzo del credito annuale

L'analisi del presente capitolo si conclude con l'**art. 4** del decreto 23 aprile 2007 che, come è noto, contempla le modalità di comunicazione della **scelta relativa all'utilizzo dell'eventuale credito annuale** a cura del concessionario. Al riguardo, va subito precisato che la violazione che ne consegue non è sottoposta ad alcuna sanzione, assumendo tale inadempimento un carattere **meramente formale che non pregiudica l'attività di controllo** dell'Amministrazione.

3. Irrogazione delle sanzioni – strumenti e criteri attuativi

Riprendendo quanto a suo tempo comunicato con le note n. 21715 e 37878 del 2009, si rammenta che nel caso di **violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo** (*c.d. violazioni formali*) deve essere obbligatoriamente utilizzato, per l'irrogazione delle sanzioni, il procedimento declinato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997. Tale processo si attiva con la **notifica** di un apposito **atto di contestazione** delle violazioni che, come è noto, è soggetto a specifici contenuti formali la cui astrazione ne determina la nullità.

³ Si veda Allegato 2.

In generale l'atto deve contenere (*a pena di nullità*):

- 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;
- l'indicazione dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

L'atto di contestazione deve, inoltre, contenere:

- l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione (*tenendo conto, in ogni caso, della sospensione dei termini previsti durante il periodo feriale dal 1° agosto – 15settembre*), con l'indicazione dei benefici in tal caso spettanti:
 - a) riduzione della sanzione ad un quarto della misura indicata e, comunque, a un importo non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
 - b) la non applicabilità delle eventuali sanzioni accessorie relative alle violazioni contestate;
 - c) la non considerazione della violazione ai fini della recidiva di cui all'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997;
- l'indicazione della possibilità di produrre, nello stesso termine di sessanta giorni (*tenendo conto, in ogni caso, della sospensione dei termini previsti durante il periodo feriale dal 1° agosto – 15settembre*), deduzioni difensive qualora non si ritenga di dover accedere alla definizione agevolata;
- l'indicazione dell'autorità giudiziaria o amministrativa alla quale è possibile proporre l'impugnazione immediata.

Ricevuta la notifica, l'autore delle violazioni – entro sessanta giorni – può:

- a) **definire la controversia con il pagamento delle sanzioni in misura ridotta** (*ex art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997*). In tale circostanza si tenga presente che, in linea di massima, la definizione eseguita dagli obbligati in via solidale comporta l'estinzione dell'obbligazione propria dell'autore materiale. Parimenti, quella eseguita da quest'ultimo comporta l'estinzione dell'obbligazione riferibile ai coobbligati;
- b) **produrre deduzioni difensive avanti all'ufficio che ha emanato l'atto** (*ex art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997*). In questa ipotesi non è ammessa impugnazione immediata davanti all'autorità giudiziaria, sia che le deduzioni siano presentate soltanto dall'autore delle violazioni, sia che le stesse siano presentate da uno dei soggetti obbligati solidalmente. Se avverso l'atto di contestazione è stata proposta impugnazione immediata, la presentazione delle deduzioni difensive, anche da parte di un soggetto diverso da quello impugnante, ne determina l'improcedibilità. Nel caso di specie, dunque, ove l'Ufficio ritenga non accoglibili le deduzioni degli interessati, **provvede ad emanare apposito atto di irrogazione, da notificare entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive**. In questo caso, l'ufficio deve motivare il provvedimento, sempre a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni medesime, così da rendere edotti i soggetti interessati dei motivi che ne hanno determinato il mancato accoglimento. La notificazione deve

avvenire nei confronti di tutti i soggetti ai quali sia stato originariamente notificato l'atto di contestazione, indipendentemente dal fatto che solo alcuni di questi abbiano presentato deduzioni difensive.

- c) **impugnare immediatamente l'atto avanti alle commissioni tributarie.** Fermo restando che l'impugnazione immediata non è ammessa in presenza di deduzioni difensive, il ricorso alla commissione tributaria comporta la **conversione ex lege dell'atto di contestazione in provvedimento di irrogazione delle sanzioni.**

Infine, si tenga presente che nel caso in cui siano state attivate – nei confronti dell'autore della violazione – misure cautelari ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 (*ipoteca e sequestro conservativo*), i corrispondenti provvedimenti perdono efficacia se l'atto di irrogazione non viene notificato entro 120 giorni dalla presentazione delle deduzioni difensive. Appare evidente come, in presenza delle summenzionate ipotesi, gli Uffici debbano attivarsi in modo che il provvedimento di irrogazione venga notificato entro il suddetto termine (120 gg.), così da impedire la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari.

3.1 Cumulo giuridico e cumulo materiale (art. 12 - D.Lgs. n. 472/1997)

Nelle summenzionate note n. 21715 e 37878, rispettivamente, dell' 11 giugno e 5 ottobre 2009 nonché nelle *istruzioni operative* relative all'accertamento in materia di *Prelievo erariale unico* emanate dalla scrivente Direzione in data 19 ottobre 2009, si è avuto modo di argomentare l'istituto del *c.d. cumulo giuridico* di cui all'**articolo 12** del D.Lgs. n. 472/1997, dedicato al "*concorso di violazioni e continuazione*".

In tale occasione, peraltro, fu sostenuta dall'Amministrazione (*cfr. nota del Direttore per i Giochi n. 40755 del 22 ottobre 2009*) l'**impossibilità di estendere alla fattispecie declinata dal 2° comma dell'art. 39-quinquies del D.L. n. 269/2003** l'applicazione del *cumulo giuridico* previsto dal menzionato art. 12⁴. Ciò in quanto in

⁴ **Articolo 12 - Concorso di violazioni e continuazione**

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.

tema di violazioni sostanziali il 2° comma del medesimo art. 12 prevede, espressamente, il precetto della *progressione delle violazioni* laddove esse pregiudicano, o tendono a pregiudicare, la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

Pertanto, nel rimandare alla suddetta nota l'approfondimento di tali questioni, preme qui rilevare che in tema di **violazioni formali il *cumulo giuridico* si applica, in quanto specificamente previsto dal 1° comma del citato art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997**. Al riguardo, si richiamano brevemente alcuni istituti fondamentali concernenti la fattispecie in rassegna.

È noto che le sanzioni amministrative tributarie, sia in misura fissa, sia in misura proporzionale, sono stabilite tra livelli minimi e massimi. La misura precisa della sanzione applicata alla violazione specifica dovrà, quindi, essere determinata dall'ufficio procedente dell'Amministrazione responsabile per l'irrogazione della sanzione.

Tale decisione si colloca nell'ambito del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria che, comunque, non può ritenersi assoluto. È, infatti, la legge a stabilire i criteri di massima adottati dall'Ufficio nella valutazione della sanzione da irrogare, il quale ha il compito d'individuare, in specie, le cause aggravanti, attenuanti ovvero la recidiva.

Al riguardo, l'articolo 7 del 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**.

Per la parte che qui ci occupa – vale a dire in ordine alle **violazioni formali di cui trattasi** – la **gravità** delle stesse è posta in riferimento, tanto al **numero delle comunicazioni omesse di cui il concessionario si è reso responsabile in ogni periodo contabile di riferimento**, quanto alla **natura della violazione stessa**. Ne consegue, in tale ultimo caso, che la mancata comunicazione di un contatore nel periodo contabile assumerà un "*peso*" diverso rispetto alla mancata comunicazione del contatore annuale.

Pertanto, nell'ambito della forbice sanzionatoria compresa tra 500 e 8.000 euro è, altresì, valutato il criterio della **personalità dell'autore della violazione**, desumibile anche dai suoi **precedenti fiscali** conosciuti dall'Amministrazione, non rilevando affatto, per tale soggetto d'imposta (*concessionario dell'Amministrazione*), la sua condizione economica e sociale. Invero, la citata **personalità** assume, nel contesto

menzionato, un **carattere secondario e marginale** in quanto il quadro normativo che regola la responsabilità del concessionario, da un lato, e il “modello concessorio” oggetto della convenzione con l’Amministrazione, dall’altro, non consentono l’applicazione di tale fattispecie alla stregua di un *comune* soggetto passivo d’imposta.

Assume, invece, rilevanza l’istituto della **recidiva** disposto dal 3° comma del predetto art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997. Tale disposto normativo, infatti, prevede 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**, considerando 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.

Proseguendo con l’analisi dei fondamenti valutativi ai fini della determinazione della sanzione, sembra opportuno precisare che l’istituto **della continuazione è compatibile e cumulabile con quello della recidiva, disciplinato dal comma 3 dell’art. 7**. Di conseguenza, nel caso di **recidiva**, l’ufficio potrà operare **preventivamente** l’aumento della sanzione (fino al 50 %) 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 del medesimo decreto legislativo**; quindi procedere all’ulteriore incremento della sanzione risultante secondo i criteri previsti dall’**art. 12**, per ciò che riguarda la **continuazione e per il concorso di violazioni**.

L’articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997, dedicato, come sopra accennato, al “*concorso di violazioni e continuazione*”, esprime una previsione cardine secondo cui la **sanzione applicabile deve essere unica** e determinata mediante **cumulo giuridico**, ossia tramite l’individuazione di una **sanzione base che deve essere aumentata da un quarto al doppio nei seguenti casi**:

a) concorso formale omogeneo – quando con **una sola azione** (od omissione) si commettono **più violazioni** della medesima disposizione;

b) (concorso materiale omogeneo – quando con **più azioni** (od omissioni) si compiono **diverse violazioni formali** della medesima disposizione;

c) (concorso formale eterogeneo) – quando con **una sola azione** (od omissione) si violano **diverse disposizioni**, anche relative a tributi diversi;

d) (illecito continuato) – quando si commettono, anche in tempi diversi, **più violazioni** che nella loro **progressione pregiudicano** (o tendono a pregiudicare) la **determinazione dell’imponibile** ovvero la **liquidazione**, anche periodica, del **tributo**. Sono esclusi gli omessi versamenti.

In tali casi la sanzione base, cui applicare l’aumento del quarto, è determinata così come di seguito indicato:

1) se le violazioni si riferiscono ad **un solo periodo d'imposta** e riguardano **un solo tributo**, la **sanzione base** si identifica con quella prevista per la **violazione più grave**⁵;

2) se le violazioni interessano **più tributi ed un solo periodo d'imposta**, la **sanzione base** è quella prevista per la **violazione più grave aumentata di un quinto**;

3) se le violazioni riguardano **un solo tributo**, ma rilevano per **più periodi d'imposta**, la **sanzione base** è quella prevista per la **violazione più grave aumentata dalla metà al triplo**;

4) se le violazioni coinvolgono **più tributi e più periodi d'imposta**, la **sanzione base** si ottiene aumentando **prima di un quinto la sanzione prevista per la violazione più grave e, poi, aumentando quest'ultima dalla metà al triplo**.

Per quanto sopra esposto, il regime del *cumulo giuridico* si applica, dunque, non solo se la condotta del contribuente si esaurisce in un'unica azione od omissione, ma anche se essa si concretizza in più azioni od omissioni (*concorso materiale*) che violano una medesima disposizione di legge, **purché esse si connettano ad obblighi di carattere formale**, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo.

Dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 12, si deduce come, mentre il regime del **concorso formale** abbraccia tutte le tipologie di violazioni che si esauriscono in un'unica azione o omissione, quello del **concorso materiale** comprende solo le **violazioni formali**. Le violazioni sostanziali possono invece rientrare nella previsione del 2° comma qualora si possa configurare, per esse, il vincolo della progressione. In caso contrario, invece, danno luogo a sanzioni distinte per ciascuna di esse.

Ai fini dell'applicazione di un'unica sanzione, il 1° comma dell'articolo in commento prevede che la **sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata da un quarto al doppio**.

Le precisazioni finora esposte valgono anche per la disciplina della progressione (comma 2), atteso che il comma 4 rinvia, in ordine all'applicazione dell'istituto, non solo al comma 1 (*concorso*), ma anche e per l'appunto, al comma 2 (*progressione*). Anche la progressione, quindi, comporta l'applicazione di un'unica sanzione secondo lo schema del *cumulo giuridico*. Le singole violazioni, nella logica propria dell'istituto, infatti, non rilevano come tali rimanendo assorbite nella violazione più grave, in funzione dell'unitarietà del fine cui obiettivamente tendono.

Ricavata la **sanzione base**, si procede ad elevare la stessa **da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio**, tenendo tuttavia presente che la **sanzione non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni**, stante l'espresso divieto formulato in tal senso dal comma 7 dell'articolo 12 del D.Lgs. 472/1997.

⁵ Al riguardo, per "violazione più grave", tenuto conto dell'orientamento ormai pacifico della giurisprudenza e della dottrina, si intende quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave.

Infine, occorre tener presente che, in generale, ai sensi degli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, è ammessa – *entro 60 gg. della notifica dell'atto di contestazione ovvero di irrogazione* – la **definizione della sanzione in modo agevolato di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata che, in ogni caso, non potrà mai essere inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo** (*è evidente, in tal senso, l'esplicito richiamo ad accertamenti o verifiche che coinvolgano tributi diversi*).

Ponendo mente a quanto a suo tempo indicato nella circolare AAMS dell'11 giugno 2009, sull'interruzione degli istituti recati dal novellato art. 12, si tenga presente che il *concorso* e la *continuazione* sono interrotti dalla constatazione delle violazioni. L'effetto interruttivo, in specie, si realizza con la notificazione o consegna del *processo verbale* di constatazione ovvero dell'*atto di contestazione*. **L'interruzione impedisce l'unificazione delle sanzioni una volta che l'autore abbia potuto rendersi conto, a seguito dell'intervento dell'Amministrazione, di essere incorso nella violazione.**

Per fare un esempio, se sono state commesse più violazioni formali di una medesima disposizione anche in tempi diversi e l'ufficio contesta nel 2010 una violazione commessa nel 2007, il *concorso* si applica a tutte le violazioni compiute anche negli anni successivi e fino alla data di notificazione dell'*atto di contestazione*.

È appena il caso di accennare, inoltre, che la *continuazione* come il *concorso* presuppongono che tutte le violazioni siano state commesse da uno stesso autore. La determinazione di un'unica sanzione non è mai prospettabile quando le violazioni siano state commesse da persone fisiche – o giuridiche – diverse. In ogni caso, così come previsto dal 7° comma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, la **sanzione irrogata (o irrogabile) non può essere superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni.**

4. Disposizioni generali e di indirizzo

4.1 Codici tributo per la riscossione delle sanzioni

Con Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 6 settembre 2007, n. 239/E, sono stati istituiti i codici tributo “**5183**” (Erario) e “**5184**” (Sicilia) afferenti alle sanzioni pecuniarie per omesse o incomplete comunicazioni ai sensi dell'art. 39-*quinquies*, **3° comma**, del citato D.L. n. 269/2003.

Successivamente, con Risoluzione n. 87/E del 31/3/2009 sono stati, altresì, istituiti i codici tributo: da “**5194**” a “**5199**”, al fine di consentire il versamento - con le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 - delle imposte, sanzioni ed interessi inerenti l'accertamento del PREU ai sensi dell'art. 39-*quinquies*, **2° comma**, del D.L. n. 269/2003..

Infine, la riscossione mediante Mod. F24 delle sanzioni declinate dall'art. 39-*quinquies*, **1° comma**, del D.L. n. 269/2003, può ora essere effettuata mediante i codici tributo **5218** (Erario) e **5219** (Sicilia), istituiti con la Risoluzione n. 42/E del 26/5/2010.



4.2 Comunicazioni relative all'anno d'imposta 2007 – differimento dei termini

L'art. 5, comma 1, del DD 23 aprile 2007 prevede che le disposizioni contenute nel medesimo provvedimento si applicano alle comunicazioni a decorrere dal periodo contabile settembre-ottobre 2007.

Il decreto in parola, invero, ha subito due successive modifiche ed integrazioni ad opera dei decreti direttoriali 31/10/2007 e 4/12/2007. In particolare, l'art. 1 del DD 31/10/2007⁶ dispone che per gli **ultimi due periodi contabili del 2007**, fanno fede le comunicazioni dei contatori estratti un giorno qualsiasi del periodo contabile, purché inviate nei successi tre giorni la fine del medesimo periodo. Inoltre, non si applica agli **ultimi due periodi contabili del 2007**, il disposto di cui all'art. 2, comma 3, del DD 23/4/2007

In buona sostanza, limitatamente agli ultimi due periodi contabili del 2007 (*sett-ott e nov-dic*) il concessionario risulterà sanzionabile ove non abbia inviato – al sistema centrale di AAMS – alcuna comunicazione per gli apparecchi aventi titolo.

4.2 Procedure applicative

Come di prassi, gli Uffici regionali di AAMS saranno resi edotti - con nota a parte - circa la procedure applicative ed i programmi informatici necessari allo sviluppo delle attività menzionate nella presente circolare.

IL DIRETTORE

f.to Antonio Tagliaferri

Firma autografa sostituita con indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D. lgs. 39/1993

⁶ 1. Limitatamente ai dati delle somme giocate da ciascun apparecchio di gioco negli ultimi due periodi contabili dell'anno solare 2007, le comunicazioni previste dall'art. 2, comma 1, lettera a), del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - AAMS n. 535 del 23 aprile 2007, si considerano regolarmente effettuate anche con la trasmissione, tramite la rete telematica, entro i tre giorni successivi alla fine del periodo contabile, dell'ultimo contatore estratto nel periodo contabile stesso. Per gli ultimi due periodi contabili dell'anno solare 2007, non si applica il disposto dell'art. 2, comma 3, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato 23 aprile 2007, n. 535.