

LA ESTENSIONE DEI PRINCIPI PENALISTICI AGLI ILLECITI TRIBUTARI

Premessa.

La sanzione è lo strumento predisposto dall'ordinamento per assicurare l'osservanza del precetto dettato dalla norma. Nel diritto tributario essa riveste un'importanza ancora più accentuata, in quanto ha la ulteriore funzione di garantire il gettito fiscale attraverso la regolare e tempestiva percezione dei tributi.

La violazione degli obblighi tributari, a seconda della loro natura, può dar luogo ad una sanzione penale, se l'illecito ha natura penale, oppure ad una sanzione amministrativa, se l'illecito ha natura principale amministrativa. Sono previste anche sanzioni civili che hanno natura restitutoria.

Ad una sanzione, sia penale che amministrativa, può conseguire una sanzione accessoria.

L'attuale disciplina della sanzione amministrativa tributaria è il risultato di una evoluzione storica nella quale si sono cercati di conciliare gli aspetti peculiari della materia tributaria e i principi generali del diritto punitivo. In tale arco di tempo possono distinguersi tre periodi: il primo, che va dalla entrata in vigore della legge n. 4/1929 sino alla riforma degli anni '50; il secondo, che da tale riforma si protrae fino ai decreti del 1997; il terzo, dalla nuova normativa in poi.

Il sistema sanzionatorio dal 1929 sino alla riforma degli anni '50

La **legge n. 4/1929** – entrata in vigore contestualmente al codice Rocco – contenente le *“norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”* ha costituito la prima disciplina generale ed unitaria in materia di violazioni finanziarie, prevedendo **differenti modelli sanzionatori** (scelta rimasta costante nel sistema sanzionatorio per la repressione dell'illecito fiscale). Le violazioni che integravano reati davano luogo alle sanzioni classiche previste dal codice penale della reclusione e della multa nonché dell'arresto e dell'ammenda irrogate dal giudice penale rispettivamente per i delitti e le contravvenzioni, mentre quelle che concretavano violazioni amministrative davano luogo alla sanzione della **pena pecuniaria** irrogata dall'intendente di finanza (competente anche ad emettere decreto penale per l'ammenda). In aggiunta alle sanzioni penali e alle pene

pecuniarie, in rapporto di alternatività tra esse, era prevista l'obbligazione del pagamento di una **soprattassa** a favore dello Stato, avente una funzione riparatoria o reintegratoria, piuttosto che afflittiva, in sostituzione degli interessi. Anche la pena pecuniaria non si presentava con una connotazione ben delineata: coesisteva il profilo penalistico dell'afflittività con quello civilistico dell'obbligazione. La pena pecuniaria e la soprattassa, consistenti entrambe in un'obbligazione civile di pagamento di una somma di denaro, hanno rappresentato l'antecedente storico della sanzione amministrativa.

Nella legge n. 4/1929, quindi, il **modello** di riferimento per la sanzione amministrativa tributaria è stato quello **risarcitorio (o patrimonialistico)**. Ad ogni violazione doveva far seguito la reintegrazione del danno cagionato, indipendentemente dalla personalità del trasgressore, che assume come unico obbligo il pagamento della sanzione in misura corrispondente al danno cagionato. Ne consegue che la sanzione, quale obbligazione risarcitoria, è trasmessa agli eredi e irrogata anche agli enti collettivi.

Per i procedimenti penali in materia di imposte dirette, il cui accertamento richiedeva la quantificazione dell'evasione attraverso l'applicazione di norme tributarie, scattava la **pregiudiziale tributaria**, per la quale l'azione penale non poteva aver corso finché non fosse definito il giudizio tributario (art. 21), mentre per gli altri tributi la cognizione spettava al giudice penale, che decideva delle relative controversie secondo le forme del codice di procedura penale e con sentenza (**criterio dell'assorbimento**).

Il sistema sanzionatorio dalla riforma degli anni '50 al 1997

Il sistema introdotto dalla legge n. 4/1929 ha disciplinato la materia fino alla seconda metà del secolo scorso. Tale quadro normativo progressivamente è entrato in crisi sia per il venir meno della sua originaria coerenza sia per i mutati riferimenti legislativi.

Sotto il primo profilo, hanno contribuito a sgretolare l'organicità del sistema: a) l'introduzione, a partire dal 1961, degli interessi moratori (**1**) che, esauendo la funzione risarcitoria della soprattassa del danno provocato all'erario dal ritardo nel pagamento, rendevano problematico continuare a riconoscere alla soprattassa la stessa funzione reintegratrice; b) il tendenziale utilizzo della soprattassa non più in via

accessoria, ma quale sanzione autonomamente irrogabile; c) l'introduzione di ampie deroghe al principio di alternatività tra sanzione penale e pena pecuniaria.

Sul secondo versante, con **legge n. 689/1981**, veniva introdotta una disciplina generale sulle sanzioni irrogate dalla pubblica amministrazione improntata ai principi del diritto punitivo (di tipo personalistico-afflittivo), che ponevano problemi di raccordo con la disciplina della sanzione amministrativa tributaria.

Inoltre, con la riforma degli anni '70, a seguito della generalizzazione delle ritenute alla fonte e dell'accentuazione del prelievo in capo al contribuente si poneva all'attenzione dell'opinione pubblica il dilatarsi del fenomeno dell'evasione e l'esigenza di sanzioni più efficaci. Così si assiste all'instaurarsi di due meccanismi: da una parte, si procede ad un'opera di depenalizzazione, riconducendo a sanzioni amministrative le sanzioni penali pecuniarie di minore importanza e, dall'altra, si fa luogo ad un'accentuazione del ricorso alla sanzione penale quale strumento principe per prevenire e reprimere la dilagante evasione. Appariva sempre più quale inaccettabile beneficio la pregiudiziale tributaria, che, peraltro, si poneva in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, in quanto il giudice penale veniva ad essere vincolato non solo da un accertamento definitivo contenuto nel giudicato tributario, ma potenzialmente anche da un accertamento operato dagli uffici finanziari e divenuto definitivo a seguito della mancata impugnazione del contribuente.

Il risultato è l'entrata in vigore del decreto-legge n. 429/1982, conv. in **legge n. 516/1982** ("Manette agli evasori"), che disciplina integralmente le sanzioni penali per la repressione dell'evasione in materia di imposte dirette e IVA. Veniva finalmente eliminata la pregiudiziale tributaria (art. 13) e introdotto il **principio dell'autonomia** (o del "doppio binario") tra il procedimento penale ed il processo tributario, escludendo la sospensione obbligatoria del processo tributario in presenza di fatto-reato.

Rimanevano in vigore le norme penali riguardanti le altre imposte nonché la legge n. 4/1929 (salvo che per le disposizioni abrogate dall'art. 13 e per quelle relative a imposte sui redditi ed IVA).

Il sistema sanzionatorio, pertanto, risultava disciplinato fino al 1997 dalla combinazione delle seguenti leggi di portata generale: l. n. 4/1929, l. n. 689/1981, l. 516/1982.

Il sistema sanzionatorio dal 1997 in poi

Nel 1997 si realizza, infine, una completa ed organica riforma delle sanzioni amministrative tributarie, con il **decreto legislativo n. 472/1997** che regola i principi generali della materia ed i **decreti legislativi nn. 471 e 473/1997** che prevedono le singole fattispecie sanzionatorie in materia rispettivamente di imposte dirette ed IVA, il primo, e di tributi indiretti minori, il secondo. Con tale normativa il legislatore ha adeguato la sanzione tributaria ai principi generali della sanzione amministrativa, della quale costituisce una tipologia, con possibilità, quindi, di fare riferimento, in caso di lacune, alla regolamentazione della sanzione amministrativa generale.

Con il **decreto legislativo n. 158/2015** il sistema sanzionatorio amministrativo è stato rivisitato al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, con la riduzione delle sanzioni per le fattispecie meno gravi e applicazione di sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

La nuova disciplina è basata su un **modello afflittivo (o personalistico)** e pertanto improntato ai principi del diritto penale incentrato sul **principio di personalità del trasgressore**.

Alla sanzione amministrativa tributaria (come a quella amministrativa generale) si riconosce *“una identità teleologica e una omogeneità funzionale con la sanzione penale; la suddetta sanzione si sostanzia, infatti, in una difesa di beni pubblici (identità teleologica), attraverso la rieducazione del trasgressore (omogeneità funzionale)”* (2). Il bene giuridico da essa protetto è appunto individuato nell'interesse ad una tempestiva contribuzione, attraverso un efficiente funzionamento del sistema fiscale, coincidente con il contenuto dell'art. 53 della Costituzione.

Sul versante del settore sanzionatorio penale, l'esperienza applicativa della legge n. 516/1982 appariva sempre più inadeguata, continuando a non dare i risultati sperati. Pertanto il legislatore, con il **decreto legislativo n. 74/2000**, ha emanato una nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, che ha inteso punire soltanto i fatti concretamente lesivi degli interessi finanziari, negando rilevanza agli atti prodromici all'evasione. Il concorso fra fattispecie penali e violazioni amministrative (ma anche tra norme che prevedono violazioni amministrative) viene disciplinato dall'art. 19, che sancisce il **principio di specialità**, già previsto dall'art. 9 della legge n. 689/1981, in base al quale *“quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la sanzione speciale”*. Tale principio trova

giustificazione nell'attuazione del "*ne bis in idem*" sostanziale, per evitare che uno stesso soggetto venga punito due volte per il medesimo fatto, e nella preferenza in sede di punibilità, in ossequio al principio di tassatività, per l'applicazione della disposizione che contiene gli elementi speciali rispetto a quella generale.

Il **decreto legislativo n. 158/2015** ha poi ridisegnato anche il sistema delle sanzioni penali tributarie. Intervenedo sulla formulazione del decreto legislativo n. 74/2000, ha aumentato le soglie di punibilità di alcuni reati e ha introdotto nuove fattispecie perseguibili penalmente, prevedendo anche cause di non punibilità in caso di pagamento integrale di quanto dovuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario

I tre decreti legislativi di fine dicembre 1997 hanno riformato completamente il precedente sistema.

Il nuovo sistema ha adottato un unico tipo di **sanzione amministrativa** pecuniaria, facendo venir meno la distinzione tra pene pecuniarie e soprattasse e la connotazione che le caratterizzava.

Non integrando più una misura risarcitoria bensì afflittiva, ne è stata disposta la intrasmissibilità agli eredi.

La somma irrogata a titolo di sanzione non produce in nessun caso interessi.

L'attribuzione al principio di personalità della funzione di fulcro del sistema comportava il recepimento del corollario *societas delinquere non potest*. Tuttavia – come si vedrà in seguito – tale situazione è mutata successivamente per effetto della novella introdotta dall'art. 7, comma 1, del decreto-legge n. 269/2003, a norma del quale "*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*".

Oltre al **principio di personalità**, che individua il trasgressore in chi ha materialmente realizzato la condotta illecita, sono stati recepiti numerosi altri principi consolidati del diritto penale: il **principio di legalità**, l'**abolitio criminis**, il **favor rei**. Anche se in alcune ipotesi sono stati adattati in relazione alla specificità della materia tributaria.

Dal principio di legalità discendono, quali corollari, i **principi della irretroattività della norma penale, della determinatezza del precetto e della sanzione e del divieto di applicazione analogica della fattispecie sanzionatoria**, che trovano il loro riferimento costituzionale nell'art. 25 (riserva assoluta di legge).

In base al principio di irretroattività nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

Nemmeno può essere applicata una sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile e nel caso di pagamento in dipendenza di provvedimento non ancora definitivo, potrà essere restituita la somma versata. È superata la ultrattività della legge tributaria prevista dal testo del '29.

Scatta *il favor rei* nell'ipotesi in cui la violazione nel corso del tempo sia stata punita con sanzioni di diversa entità, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo **(3)**.

Il principio che informa il sistema sanzionatorio tributario trova riscontro nei seguenti tre caratteri: 1) disciplina specifica dell'elemento soggettivo; 2) riferibilità della sanzione alla persona fisica dell'autore della violazione; 3) criteri di determinazione della sanzione.

Disciplina specifica dell'elemento soggettivo

Per rispondere della violazione si fa espresso riferimento a principi fissati dall'ordinamento penale.

Innanzitutto l'autore della violazione deve essere **imputabile**, vale a dire, al momento in cui ha commesso il fatto deve avere, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere. Ma ciò non è sufficiente perché per l'irrogazione della sanzione nei suoi confronti occorre che il suo inadempimento (o inesatto adempimento) sia doloso o almeno colposo, caratterizzato da negligenza o imperizia o inosservanza di obblighi tributari **(4)**. Quindi è responsabile della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, se dolosa o colposa (**principio di colpevolezza**). Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.

Tal concetti ricevono una disciplina specifica per il settore tributario.

La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si ravvisa la colpa grave nell'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.

E' dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

Sono previste **cause di non punibilità**, alcune di matrice penale ed altre di matrice tributaria. Con riferimento alle prime, è esclusa la punibilità quando la violazione è determinata da: a) errore sul fatto non cagionato da colpa dell'agente; b) da ignoranza inevitabile della legge tributaria **(5)**; c) da forza maggiore. Con riferimento alle seconde, escludono la punibilità: d) le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti valori contabili; e) le valutazioni eseguite secondo corretti valori di stima e, comunque, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento; f) le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono **(6)**, nonché la indeterminatezza delle richieste di informazione o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Altra causa esimente opera quando il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi **(7)**.

Infine non sono punibili le **violazioni formali** definite come quelle che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Le suddette disposizioni sono espressione del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente sancito dalla art. 10 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), a cui si ispira anche l'art. 15 del d.lgs- n. 74/2000.

Riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice della violazione

Il sistema sanzionatorio tributario – come già rilevato – s'incentra sulla persona del trasgressore, individuato in colui che ha materialmente realizzato la condotta, che

diviene il soggetto colpevole della violazione e destinatario della sanzione (tranne l'ipotesi prevista dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003).

L'autore dell'illecito viene identificato, per presunzione fino a prova contraria, nel sottoscrittore o in colui che ha compiuto l'atto illegittimo **(8)**.

Le violazioni riguardanti società, associazioni o enti, si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, salvo quanto disposto in relazione agli enti e alle società con personalità giuridica.

E' recepita anche la disciplina penalistica del **concorso di persone**, per cui se la violazione è commessa da più persone, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per essa disposta.

In ordine all'apporto causale di chi concorre nella violazione, la partecipazione può essere psichica (la più frequente), quando si estrinseca nell'opera di chi, come un professionista, fornisca suggerimenti, consigli o indicazioni su un preciso modo di agire; materiale, se si manifesta in un comportamento tangibile (ad es. l'emissione di fatture di comodo).

La disciplina del concorso si attenua, con una limitazione della responsabilità quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, nel qual caso è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Altra limitazione di responsabilità si ha nel caso in cui l'autore di una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo abbia agito nell'interesse di un determinato soggetto (persona fisica, società, associazione o ente) al quale sia legato da un rapporto qualificato (dipendente, rappresentante personale od organico, amministratore): in tale situazione l'autore, che non abbia tratto diretto vantaggio, è sanzionabile per somma non eccedente euro 50.000, tranne che abbia agito con dolo o colpa grave.

La morte della persona fisica autrice della violazione, anche se avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità del soggetto cui era legata.

Quest'ultimo può, comunque, assumere il debito dell'autore della violazione.

Risalente al diritto penale è anche la figura dell'**autore mediato**, ravvisabile, all'infuori dell'ipotesi del concorso, in chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace di intendere e di volere determina la commissione di una violazione: in tal caso ne risponde in luogo dell'esecutore materiale.

Criteri di determinazione della sanzione

Il principio di personalizzazione della sanzione comporta che, nella determinazione della sanzione, oltre all'elemento oggettivo costituito dalla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, deve aversi riguardo all'elemento soggettivo, identificato nella sua personalità e nelle condizioni economiche e sociali, oltre all'opera da lui svolta per la eliminazione o attenuazione delle conseguenze.

Di origine penalistica è anche l'istituto della **recidiva**, che prevede un aumento della sanzione fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole. Sono considerate della stessa indole violazioni anche di disposizioni diverse che presentano profili di sostanziale identità per la natura dei fatti e dei motivi o per la modalità dell'azione **(9)**.

In omaggio al **principio di proporzionalità**, è stata introdotta la possibilità di attenuare le sanzioni, senza che ricorra alcun carattere di eccezionalità, qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, nel qual caso questa può essere ridotta fino alla metà del minimo. Si tratta di una previsione che può essere letta come espressione della volontà di avvicinare il sistema sanzionatorio italiano al modello di civiltà giuridica che informa il diritto europeo.

Il cumulo giuridico delle sanzioni

Anche in diritto tributario vige il principio del **cumulo materiale** delle pene, che consiste nell'applicazione di tante sanzioni quante sono le violazioni commesse.

Tale principio è derogato dal **cumulo giuridico**, in virtù del quale viene irrogata un'unica sanzione maggiorata.

Scatta la riduzione, con l'inflizione della sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni relative anche a tributi diversi (**concorso**

formale) ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (**concorso materiale**).

Alla stessa sanzione soggiace anche chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro successione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione periodica del tributo (**progressione**) (**10**).

Se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento quella più grave aumentata di un quinto.

La irrogazione di un'unica sanzione si applica separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di altro ente impositore e, rispetto ai tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi (accise).

E' stata esteso al diritto tributario anche l'istituto della **continuazione**, ad integrare il quale è sufficiente la commissione di più violazioni della stessa indole (concetto precisato per la recidiva) in periodi di imposta diversi (**11**). Ne discende che la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo.

La continuazione è interrotta dalla constatazione della violazione.

Tra le due forme di cumulo (materiale e giuridico) si applica sempre quella più favorevole al trasgressore, tant'è che la sanzione unica non può essere superiore a quella risultante dalla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Si deroga alla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione, trovando essa applicazione per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta nei casi di accertamento con adesione, di mediazione e di conciliazione giudiziale.

La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata non può essere aumentata per violazioni non indicate nell'atto di contestazione o d'irrogazione delle sanzioni.

Riferibilità della sanzione alle persone giuridiche

Come si è già rilevato, l'**art. 7, comma 1**, del **decreto-legge n. 269/2003** ha introdotto la responsabilità diretta ed esclusiva delle società o enti con personalità giuridica per gli illeciti relativi al proprio rapporto fiscale (**12**). Per cui dipendenti, rappresentanti e amministratori, anche di fatto (**13**), di tali soggetti non rispondono più delle sanzioni tributarie comminate per l'illecito commesso

Dal che consegue che la norma non trova applicazione per le persone fisiche e gli enti collettivi privi di personalità giuridica, i cui dipendenti, rappresentanti e amministratori continuano ad essere responsabili per le violazioni commesse nell'interesse del contribuente, usufruendo, se ne ricorrono le condizioni, delle limitazioni di responsabilità previste.

Premesso l'ambito soggettivo della disposizione, il problema che essa pone è quello di definire quale sia il tipo di responsabilità di cui è investita la società o l'ente con personalità giuridica.

Anche se manchi alcun riferimento al vantaggio o interesse della persona giuridica per la violazione commessa dalla persona fisica, può evidenziarsi che tale vantaggio o interesse è generalmente considerato presupposto per il solo fatto che la violazione riguardi il rapporto fiscale della società o ente.

Si discute piuttosto se, alla luce della nuova disciplina riguardante un soggetto diverso dalla persona fisica, sia ammissibile una imputazione che si fondi anche sull'elemento psicologico.

La natura del soggetto da punire e la formulazione della norma sembrerebbe escludere che sia necessario l'accertamento di tale elemento.

Pertanto si è prospettato che la sanzione fiscale amministrativa sia applicabile ai soggetti con personalità giuridica sulla base di una responsabilità oggettiva, fondata cioè esclusivamente sui criteri oggettivi di imputazione del fatto (ossia la commissione di un illecito a vantaggio della società).

E' stata anche richiamata la disciplina del decreto legislativo n. 231/2001 (*"Della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica"*) volto a tracciare un modello di responsabilità comune a tutti i soggetti, a prescindere dal possesso della personalità giuridica.

Qui la responsabilità della persona giuridica è fondata sulla c.d. *"colpa di organizzazione"*, consistente nel rimprovero mosso alla società o ente per non aver adottato o non aver vigilato sul funzionamento di alcuni modelli di prevenzione dell'illecito. Anche se al riguardo si fa riferimento a criteri a criteri soggettivi, si tratta, come risulta dalle norme, di una forma di colpevolezza molto diversa da quella tradizionale del dolo e della colpa, legata più che stati psicologici dell'agente, alla

possibilità di muovere un rimprovero per non avere adottato i modelli previsti dalla legge e quindi fortemente connotata in senso oggettivo (c.d. *culpa in vigilando*).

A tale forma di responsabilità si applicano le disposizioni del d.lgs. n.472/1997 “*in quanto compatibili*”.

La S.C. ha escluso che, a seguito dell'estinzione della società, la sanzione amministrativa a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie sia trasmissibile ai soci ed ai liquidatori **(14)**.

Oltre all'art. 8, sono state altresì ritenuti sicuramente applicabili: l'art. 2 (con esclusione del comma 2 che fissa il principio di applicabilità della sanzione solo alla persona fisica autrice o coautrice dell'illecito), l'art. 3 (principio di legalità); l'art. 13 (ravvedimento operoso); Artt. 14 e 15 (cessione di azienda e trasformazione, fusione e scissione di società); artt. 16, 16 bis e 17 (relativi alle procedure di irrogazione delle sanzioni; artt. 17 e 18 (relativi alla tutela giurisdizionale); art. 22 (ipoteca e sequestro conservativo); artt. 23 e 24 (sospensione dei rimborsi e riscossione della sanzione).

Procedimenti di irrogazione delle sanzioni

Il decreto legislativo n. 472/1997 ha introdotto un unico sistema di irrogazione delle sanzioni per tutte le violazioni dei diversi tributi, prevedendo tre procedimenti.

Il procedimento ordinario è quello di **contestazione-irrogazione**, obbligatorio per infliggere sanzioni conseguenti a irregolarità formali ed è caratterizzato da maggiori garanzie per il contribuente, del quale è prevista la partecipazione difensiva, e dalla separazione della fase di accertamento dalla fase sanzionatoria.

L'inizio è costituito dalla notifica dell'atto di contestazione al trasgressore e agli obbligati in solido per le sanzioni amministrative da parte dell'ufficio o dell'ente competente, Tale atto, relativamente alle violazioni di cui all'art. 6, comma 3, e all'art. 11, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997 **(15)** deve essere notificato entro 90 giorni (180 se la notifica deve essere eseguita nei confronti di un soggetto non residente), ai sensi dell'art. 16 bis del decreto n. 472, e, a pena di nullità, deve indicare: i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri per la determinazione della sanzione, la sua entità ed i minimi edittali. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama o ne deve essere riprodotto il contenuto essenziale.

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata (**definizione agevolata**).

L'atto di contestazione deve, pertanto, contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine per la proposizione del ricorso, l'indicazione del beneficio della definizione agevolata o, se non si addiviene a tale definizione, l'invito a produrre deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo cui proporre l'impugnazione immediata.

Dunque, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono: a) optare per la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata, con esclusione delle sanzioni accessorie; b) produrre deduzioni difensive. L'ufficio entro un anno dalla presentazione delle deduzioni deve accogliere le stesse o irrogare le sanzioni con atto motivato. Tali sanzioni, qualora rideterminate sulla base delle deduzioni difensive, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata; c) impugnare immediatamente l'atto di contestazione tramite ricorso all'organo competente.

Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

Il secondo procedimento consiste nella **irrogazione immediata**. Le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono 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. Il trasgressore e gli obbligati in solido possono scegliere tra la definizione agevolata nei termini suindicati e la proposizione del ricorso entro il termine previsto per l'impugnazione dell'atto.

Il terzo procedimento consiste nella **irrogazione mediante iscrizione a ruolo**, senza contestazione, allorché si tratti di sanzioni per omesso o ritardato pagamento.

In tali casi non è ammessa la definizione agevolata.

Per quest'ultima forma di irrogazione della sanzione si pone il problema della sua compatibilità con lo Statuto del contribuente (l. 212/2000), che prevede l'obbligo

in via generale di comunicare al contribuente ogni fatto da cui possa derivare l'applicazione di una sanzione (art. 6, comma 2).

Ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 472/1997, sia l'atto di contestazione che quello di irrogazione della sanzione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

Ravvedimento

Anche l'istituto del **ravvedimento operoso** (indicato semplicemente come "ravvedimento" nella rubrica dell'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997) è stato mutuato dal diritto penale, ove identifica un'attività volta ad impedire il verificarsi di un evento antigiuridico, mentre ai fini fiscali è integrato da un'attività posta in essere dal contribuente dopo che l'evento antigiuridico si è già verificato (con l'omissione o l'errore commesso in dichiarazione) per limitarne la punibilità.

La **legge n. 190/2014** (legge di stabilità 2015) ha reso il ravvedimento operoso, divenuto di applicazione generale, la modalità principale per sanare in modo spontaneo la posizione del contribuente, tanto più che, a partire dal gennaio 2016, sono state eliminate alcune possibilità di definizione bonaria come la definizione dell'invito al contraddittorio e l'adesione al processo verbale di constatazione.

Sono state razionalizzate le varie ipotesi di riduzione della sanzione, graduata da un decimo ad un quinto del minimo in relazione al tempo della regolarizzazione delle omissioni e degli errori, con la possibilità da parte del contribuente di valutare la convenienza del beneficio entro i limiti temporali del termine di decadenza del potere di controllo da parte dell'ufficio. Di particolare interesse è per lo stesso la facoltà, in occasione di violazioni constatate in sede di PVC, di ravvedersi soltanto in relazione a quei rilievi ritenuti fondati e di resistere di fronte ad altri che intende contestare, non essendo normativamente vietato limitato il ravvedimento soltanto ad alcuni rilievi **(16)**, mentre è inammissibile il ravvedimento parziale del singolo rilievo **(17)**.

La modifica più importante introdotta dalla legge di stabilità è rappresentata dalla eliminazione, per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**, della esclusione della riduzione della sanzione se la violazione sia stata già constatata o,

comunque, siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento (ad es, inviti ai contribuenti a comparire, a esibire o trasmettere documenti, invii agli stessi di questionari etc., ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973), sempreché l'autore o i soggetti solidalmente obbligati ne abbiano avuto formale conoscenza, secondo quanto disposto dalla prima parte del comma 1 dell'art.13, che trova invece applicazione per ogni altro tributo. Ciò, tuttavia, non significa che una volta constatata la violazione, il ravvedimento non sia più consentito a tutti i soggetti che vi possono essere implicati. Il divieto è appunto esteso soltanto ai soggetti obbligati in solido.

Naturalmente, qualora l'accesso, l'ispezione o la verifica riguardino specifici periodi d'imposta, il ravvedimento rimane sempre esperibile per periodi d'imposta diversi da quello (o quelli) oggetto di controllo. Ugualmente è possibile la regolarizzazione per violazioni relative ad un tributo diverso da quello oggetto di verifica.

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, dunque, l'attività accertativa dell'ufficio non è di ostacolo alla richiesta di ravvedimento, preclusa soltanto dalla contestazione al contribuente delle violazioni, a seguito della notifica degli **atti di accertamento o di liquidazione**, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute, ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600/ 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 600/1972.

La previsione premiale trova giustificazione sia nel riconoscimento da parte del contribuente del comportamento antiggiuridico sia nel risparmio di attività amministrativa nella fase di accertamento della violazione. S'impone all'attenzione del fisco l'atteggiamento "riparatore" del contribuente, praticabile fino alla scadenza dei termini di accertamento.

L'art. 13 d.lgs. 472/1997 stabilisce che la sanzione è dovuta in misura pari:

- ad un decimo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione (**ravvedimento breve**);
- ad un nono del minimo ,se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (**ravvedimento intermedio**);

- ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche bse incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero entro un anno dall'omissione o dall'errore quando non è prevista alcuna dichiarazione (**ravvedimento annuale o lungo**);
- ad un settimo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (**ravvedimento biennale**);
- ad un sesto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (**ravvedimento ultrabiennale o lunghissimo**);
- ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene dopo la constatazione della violazione, ai sensi dell'art. 24 della l. n. 4/1929, salvo che la violazione non riguardi quelle indicate negli artt. 6, comma 3, e 11, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997, cioè relative alla mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto od omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (**ravvedimento post PVC**);
- ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, o a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Poiché la sanzione prevista dal vigente art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 è pari al trenta per cento, con un'ulteriore riduzione alla metà, pari al quindici per cento, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore ai novanta giorni e, nel caso del versamento effettuato con un ritardo di quindici giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un quindicesimo della suddetta metà per ogni giorno di ritardo, la misura dell'1,50 (un decimo del quindici per cento previsto per il ravvedimento breve) si riduce ad un quindicesimo, pari allo 0,1 per cento per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno (**ravvedimento sprint**).

Le **condizioni per il perfezionamento** del ravvedimento sono le seguenti: a) la rimozione della violazione (ad es. versamento del tributo, registrazione dell'atto); b) il versamento della sanzione ridotta; c) il versamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno.

Se occorre la liquidazione dell'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dall'avviso di liquidazione.

L'ambito di applicazione del ravvedimento non è comune a tutti i tributi.

Mentre è generale per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli altri tributi non trova applicazione il ravvedimento biennale, quello ultrabiennale ed il ravvedimento post PVC, come si evince dal comma 1 bis dell'art. 13, riformulato dal d.lgs. n. 158/2015.

- (1) Attualmente gli *interessi di mora* sono previsti dall'art. 30, d.P.R. n. 602/1973, al tasso determinato annualmente con decreto del MEF, avendo riguardo alla media dei tassi bancari attivi. Essi sono distinti dagli *interessi compensativi* che maturano in ipotesi di rimborso di imposte indebitamente pagate e dagli *interessi corrispettivi* per rateizzazione delle somme dovute;
- (2) R. MICELI, *Sanzioni amministrative*, in *Treccani Diritto on line*, 2014; M. A. SANDULLI, *Sanzione (sanzioni amministrative)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1992, 3;
- (3) In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/2015 non operano in maniera generalizzata in *favor rei*, rendendo la sanzione irrogata illegale, sicché deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno *ius superveniens* più favorevole, senza specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata (Cass., ord., 31062/2018). Atteso che il giudice non può introdurre nella controversia, di sua iniziativa, elementi di fatto diversi da quelli dedotti e dimostrati dalle parti;
- (4) Ai fini dell'esclusione di responsabilità per difetto dell'elemento soggettivo, grava sul contribuente la prova dell'assenza assoluta di colpa, con conseguente esclusione della rilevabilità d'ufficio, occorrendo a tal fine la dimostrazione di versare in stato di ignoranza incolpevole, non superabile con l'uso dell'ordinaria diligenza (Cass., ord., 12901/2019);
- (5) L'esimente di cui all'art. 6, comma 4, del d.lgs. n. 472/1997 trae origine dalla pronuncia della Corte costituzionale che, accogliendo le istanze di giurisprudenza e dottrina, con sentenza 24 marzo 1988, n. 364, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 c.p. "nella parte in cui non esclude dall'inescusabilità della ignoranza della legge penale l'ignoranza inevitabile";
- (6) La S.C., nel definire il principio secondo il quale l'incertezza normativa oggettiva può essere desunta dal giudice tributario attraverso la rilevazione di una serie di fatti indice, elenca i seguenti casi: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative e la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti

- giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, soprattutto se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinarie; 10) l'adozione di norme d'interpretazione o meramente esplicative di norma implicita preesistente (Cass., ord., 4047/2019);
- (7) L'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente ad un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti) purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, comma 1, del detto decreto, nemmeno sotto il profilo della "*culpa in vigilando*" (Cass., ord., 28359/2018);
- (8) Ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma (art. 11, comma 2) pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia sottoscritto ovvero compiuto (Cass., sent., 22329/2018);
- (9) La recidiva di cui all'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997, postula un definitivo accertamento della violazione antecedente della stessa indole per effetto di una pronuncia giurisdizionale ovvero della mancata impugnazione della contestazione, con la conseguente compatibilità, ricorrendone i presupposti, dell'istituto del cumulo giuridico (Cass., sent., 13472/2019);
- (10) Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (Cass., ord., 8148/2019);
- (11) Con riferimento all'istituto del concorso di violazioni e della continuazione, regolato dall'art. 12, la diversità delle fattispecie dal primo e al quinto comma dell'art. 12 e, soprattutto, la dipendente correlazione espressa dal legislatore tra le due disposizioni al fine di determinare la sanzione escludono che si possa verificare l'assorbimento dell'aumento previsto dal comma primo in quello del comma secondo. Dal complesso normativo si evince, quindi, che in ipotesi di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, la sanzione base a cui riferire l'aumento indicato nel primo comma è quella più grave aumentata nella misura prevista dal terzo comma e che quest'ultima, ove le violazioni riguardino periodi d'imposta diversi, deve essere aumentata per effetto del quinto comma prima dell'ulteriore aumento di cui al primo comma ((Cass., sent., 21043/2997);
- (12) Il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269/2003 (conv., con modif., in l. n. 326/2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica non opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "*fictio*" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (Cass., ord., 10975/2019);
- (13) Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.lgs. n. 269/2003 (conv., con modif., in l. n. 326/2003), sono

esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 472/1997, che non può costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472 ma solo in quanto compatibili (Cass., ord., 25284/2017);

- (14) Per la S.C. trova applicazione l'art. 8 del d.lgs. n. 472/1997, che sancisce l'intrasmissibilità delle sanzioni amministrative tributarie agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 1, del d.l. n. 269/2003 (conv., con modif., in l. n. 326/2003), che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche di dette sanzioni (Cass., sent., 9094/2017);
- (15) Del d.lgs. n. 471/1997 l'art. 6, comma 3, sanziona le violazioni consistenti nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto e nella emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, mentre l'art. 11, comma 5 (il comma 6 è stato abrogato dal d.l. n. 269/2003), sanziona l'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione degli scontrini fiscali;
- (16) E. A. SEPE, *Le opportunità concesse al contribuente con l'estensione delle possibilità di ravvedimento operoso*, in *il Fisco*
- (17) Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, è inammissibile il ravvedimento operoso parziale, in quanto la norma pone come condizione di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali, salvo il differimento di trenta giorni laddove la liquidazione debba essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria (Cass., sent., 22330/2018).

