

**SANZIONE TRIBUTARIA:** la sanzione costituisce lo strumento predisposto dall'ordinamento per assicurare l'osservanza del precetto contenuto nella norma: nel nostro settore sono dunque sanzioni tributarie quelle che garantiscono il rispetto di norme tributarie sia sostanziali che strumentali.

**FUNZIONE:** la sanzione riveste nel diritto tributario importanza estremamente accentuata, alla funzione di assicurare l'osservanza del precetto si sovrappone, infatti, quella di garantire un rilevante gettito all'erario.

**TIPOLOGIA DELLE SANZIONI:** la tipologia delle sanzioni tributarie può essere delineata sulla base delle leggi di carattere generale.

1. La prima classificazione è tra **SANZIONI PENALI** e **SANZIONI AMMINISTRATIVE**.

### **LE SANZIONI PENALI.**

Sono sanzioni penali la reclusione e la multa, stabilite per i delitti, l'arresto e l'ammenda previsti per le contravvenzioni. La disciplina dei reati tributari è contenuta nel decreto legislativo 74 del 2000, mentre quella delle prime è ricercata nella normativa propriamente penalistica: essa non è regolata dalla legge tributaria. Alle sanzioni penali sono applicabili i principi e gli istituti propri del diritto penale, salvo quanto espressamente disciplinato dal legislatore tributario. L'intera disciplina delle sanzioni tributarie penali è quindi in toto soggetta all'articolo 25 della Costituzione: le norme sanzionatorie possono essere stabilite solo con atto avente forza di legge.

### **LE SANZIONI AMMINISTRATIVE.**

La sanzione amministrativa è costituita dalla sanzione pecuniaria che ha carattere afflittivo. La disciplina delle sanzioni amministrative è contenuta nel decreto legislativo 472 del '97.

### **LE SANZIONI CIVILI.**

Le sanzioni amministrative si distinguono altresì dalle sanzioni cosiddette civili che parte della dottrina caratterizza per la loro funzione restitutoria o riparatoria. Tale funzione è attualmente svolta dall'interesse di mora.

**PRINCIPIO DI SPECIALITÀ.** L'applicazione delle sanzioni amministrative penali è regolata dal principio di specialità disciplinato dall'articolo 19 del decreto legislativo 74 del 2000. In base a tale principio quando uno stesso fatto è punito da una disposizione i primi l'attrice di cui al decreto legislativo 74 del 2000 che da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. La giustificazione teorica di tale principio è per individuare dell'esigenza di

evitare che uno stesso soggetto sia punito due volte per il medesimo fatto criminoso, e nella preferenza, in sede di punibilità, per l'applicazione della disposizione che contiene di elementi speciali rispetto a quella generale. La norma speciale infatti è caratterizzato dalla presenza di elementi specializzanti che la rendono applicabile a un numero di fattispecie più limitato.

## 2. Un ulteriore distinzione è tra SANZIONI PRINCIPALI e SANZIONI ACCESSORIE.

La SANZIONE PRINCIPALE consegue alla violazione della norma che prevede l'obbligo tributario; la sanzione accessoria deriva dall'applicazione o talora dalla semplice di erogazione della sanzione principale.

Le SANZIONI ACCESSORIE consistono normalmente nella limitazione di facoltà, poteri o status giuridicamente riconosciuti: esse si risolvono perlopiù nel divieto di esercitare determinate attività, nella cancellazione d'alberi o eletti, della perdita di determinati diritti, tra cui quello di ricoprire cariche pubbliche o private o determinati uffici.

## 3. Distinzione tra SANZIONI PROPRIE e SANZIONI IMPROPRIE.

Tale distinzione non ha alcun fondamento normativo e secondo parte della dottrina ed è rigettare.

Le SANZIONI IMPROPRIE consistono soltanto, nella sostituzione di un'altra norma a quella che, in assenza della violazione, sarebbe stata applicabile: esse rischiano talora di condurre all'applicazione di un'imposta non conforme alla capacità contributiva manifestata dal presupposto e come tali appaiono di dubbia legittimità costituzionale.

## 4. DIRETTE e INDIRETTE.

Per sanzione INDIRETTA si intende la conseguenza negativa, derivante dalla violazione di una norma tributarie, che i rilievi in altri settori dell'ordinamento. I casi della dottrina riconduce a tale categoria sono quelli del fallimento fiscale e della nullità di atti pubblici e scritture private con cui si trasferiscono diritti reali su fabbricati.

## LE SANZIONI AMMINISTRATIVE.

► In sintonia con quanto previsto dal codice penale e nel campo delle sanzioni amministrative, la riforma ha recepito il PRINCIPIO DI LEGALITÀ, secondo il quale l'esercizio di ogni poteri dello Stato deve essere vincolato alla legge.

► Il principio di legalità trova la PRIMA ESPRESSIONE DI GARANZIA nella previsione della IRRETROATTIVITÀ DELLA NORMA TRIBUTARIA in base alla quale nessuno può essere assoggettato sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

La disposizione ha una *duplice valenza* in quanto stabilisce che una norma,

→ sia che introduca nuove sanzioni,

→ sia che modifichi in pejus quelle esistenti,

*non può operare retroattivamente.*

► L'Esplicita previsione del principio di legalità non risolve l'annosa questione relativa alla sua COPERTURA COSTITUZIONALE per il sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

↻ La giurisprudenza costituzionale e la dottrina maggioritaria hanno sempre sostenuto la riconcucibilità di tale principio alla sfera applicativa dell'articolo 23 e di conseguenza rilevavano l'esistenza di una riserva di tipo RELATIVO.

↻ Di contro sia invece affermata la posizione che riconduceva tali sanzioni, in quanto misure segnatamente *afflittive*, all'articolo 25, con il corollario dell'applicazione della RISERVA ASSOLUTA recata in tale articolo. La formulazione letterale della disposizione, che ricalca quella recata del codice penale, sembra avvalorare una seconda tesi.

## L'elemento soggettivo dell'illecito: p. 121 simone

### Tipologia delle sanzioni amministrative.

Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono le SANZIONE PECUNIARIA e le SANZIONI ACCESSORIE.

► la SANZIONE PECUNIARIA è L'OBBLIGAZIONE DI PAGAMENTO DI UNA SOMMA DI DENARO. Essa rappresenta il *risultato dell'unificazione* della pena pecuniaria e della soprattassa in attuazione della direttiva della legge delega che stabiliva il PRINCIPIO DI UNICITÀ della sanzione amministrativa.

## PERSONALITÀ

La sanzione amministrativa è riferibile alla PERSONA FISICA che ha compiuto o concorso a commettere la violazione.

Conseguentemente, risulta rivolta alla PERSONA DEL TRASGRESSORE, e non al contribuente, per meglio dire: a colui che ha materialmente realizzato la condotta rispetto a cui si dirige la sanzione nella cui sfera patrimoniale si dirigono i risultati dell'evasione.

L'accoglimento del PRINCIPIO DI PERSONALITÀ comporta la logica conseguenza del recepimento del tradizionale corollario in base al quale:

le sanzioni per comportamenti tenuti da società o enti sono inflitte alla persona fisica che ha agito rappresentanza dei medesimi, in quanto sola persona fisica può realizzare delle azioni sostenute da un elemento soggettivo ed essere destinatari a dalla sanzione conseguente.

## INTRASMISSIBILITÀ

La previsione della INTRASMISSIBILITÀ AGLI EREDI dell'obbligazione di pagamento avalla la natura personale e afflittiva della sanzione: le richieste di pagamento agli eredi dell'ammontare della sanzione darebbe infatti luogo alla punizione di un soggetto diverso dal trasgressore.

SANZIONI ACCESSORIE: le sanzioni accessorie consistono in INTERDIZIONI (dall'esercizio di cariche di amministratore, sindaco o revisore di società, ecc.) o SOSPENSIONI TEMPORANEE dall'esercizio di attività (lavoro autonomo o impresa).

## La determinazione della sanzione pecuniaria.

la sanzione pecuniaria può essere determinata :

1. Fra un minimo e d'un massimo;
2. In misura proporzionale al tributo evaso;
3. In misura fissa.

1. Tali sanzioni sono irrogate dagli uffici amministrativi in una misura compresa fra il minimo e il massimo stabilito dalle norme sanzionatorie, sulla base dei PARAMETRI indicati nella legge che attengono a DATI OGGETTIVI (gravità della violazione) e SOGGETTIVI (personalità dei trasgressori, condizioni economiche e sociali, precedenti fiscali) relativi all'illecito commesso.
2. Tali sanzioni rispondono a un'esigenza tipica del settore fiscale, vale a dire quella di non trascurare la misura della somma realmente evasa. Tale tipologia di sanzione quindi riesce a controbilanciare il vantaggio economico rappresentato dall'evasione, spingendo il contribuente ad adempiere piuttosto che evadere.

Tale risultato viene raggiunto stabilendo che la **SANZIONE** deve essere calcolata in *modo proporzionale* all'imposta evasa e non prevedendo, conseguentemente, alcun limite massimo assoluto.

3. In ultimo, la sanzione può essere stabilita dalla norma in una misura fissa e il variabile.

**RECIDIVA.** Nella determinazione della misura della sanzione, si stabilisce che si può tener conto della **recidiva**: questa si *configura* quando nel corso dei **precedenti tre anni** il trasgressore abbia realizzato delle azioni della **stessa indole** che **non siano state definite** con **ravvedimento operoso** o con **procedimenti di erogazione delle sanzioni**.

La Recidiva può condurre ad un aumento della sanzione fino alla metà del suo ammontare.

**CONCORSO DI VIOLAZIONI.** Nei casi in cui con una o più condotta criminose vengano violate più norme sanzionatorie il trasgressore soggiace a regime del **CUMULO MATERIALE**, consistente nell'erogazione della totalità delle sanzioni previste dalle disposizioni varate.

Al fine di *mitigare* la misura della sanzione in alcune di queste ipotesi è stata predisposta una specifica regolamentazione del concorso di violazioni: l'attenuazione della sanzione è operata attraverso l'applicazione della regola del **CUMULO GIURIDICO** in base alla quale viene erogata una sola sanzione con gli aumenti previsti dalla legge; tali aumenti sono applicati nel rispetto del limite stabilito, secondo il quale la sanzione in concreto erogata non può mai essere superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni.

**RAVVEDIMENTO OPEROSO.** Attraverso l'istituto del ravvedimento il trasgressore può, con il pagamento di una **SANZIONE MINIMA** e **REGOLARIZZANDO** la propria posizione nei termini stabiliti dalla legge, rimediare alle inadempienze commesse.

Il ravvedimento è *esperibile* in assenza di contestazione della violazione o di attività di accertamento, in tal modo si mira a premiare il comportamento spontaneo del soggetto. Il ravvedimento comporta una riduzione della sanzione computata sui minimi edittali previsti dalle norme e commisurata alle violazioni commesse.

### **Responsabili per le violazioni e responsabile per le sanzioni.**

**CONCORSO DI PERSONE.** L'articolo 9 del decreto legislativo 472 del '97 prevede che quando più persone concorrono nella realizzazione di una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta.

I **REQUISITI INDISPENSABILI** perché si possa configurare un concorso delle relazioni tributarie sono quelli individuati dalla dottrina penalistica:

1. una pluralità di soggetti,
2. la realizzazione di una condotta illecita,
3. il contributo di ciascun soggetto,
4. l'elemento soggettivo.

In coerenza con il principio di personalità, ogni concorrente può inoltre rispondere di una sanzione differente nella misura, in quanto computata con l'utilizzo di criteri soggettivi previsti.

**ATTIVITÀ DI CONSULENZA TRIBUTARIO.** Sono previste delle **LIMITAZIONI DI RESPONSABILITÀ** per le violazioni commesse *nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria* e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà; tali violazioni sono **punibili in capo al consulente solo in caso di dolo o colpa grave.**

Tale disposizione:

- se da un lato opera una limitazione di responsabilità,
- dall'altro conferma la regola dell'applicabilità di tutte le sanzioni amministrative tributarie al professionista nell'ambito dell'attività svolta nell'interesse del proprio cliente e consente, quindi, *laddove non vi siano gli estremi per l'applicazione di tale forma di responsabilità*, una **riespansione** degli istituti generali del **CONCORSO DI PERSONE** o **DELL'AUTORE MEDIATO**.

**AUTORE MEDIATO.** *In via residuale* rispetto al concorso di persone nell'illecito si pone la fattispecie dell'autore mediato.

Questa si configura quando un soggetto

- con **VIOLENZA** o **MINACCIA**,
- o inducendo altri in **ERRORE COLPEVOLE**
- ovvero avvalendosi di una **PERSONA INCAPACE** anche via transitoria di intendere e di volere,

determina la commissione di una violazione. **In tali casi egli risponde in luogo del suo autore materiale.**

► Si tratta di ipotesi in cui **L'AUTORE MATERIALE** commette una violazione o senza colpevolezza(nell'ipotesi di violenza o minaccia o di errore in colpevole) o senza imputabilità (nel caso di assenza, anche transitoria, di capacità di intendere e di volere).

**RESPONSABILITÀ DI AMMINISTRATORI, RAPPRESENTANTI I DIPENDENTI.** Una disciplina peculiare è invece dettata in relazione agli **illeciti compiuti da alcuni soggetti titolari di un rapporto qualificato con una persona fisica o giuridica o un'organizzazione.** Si tratta in particolare di quanto stabilito dagli **artt. 5 e 11 del decreto legislativo 472 del '97**. Dalla lettura combinata di tali norme emerge che,

nel caso in cui l'autore della violazione abbia agito nell'interesse di determinato soggetto ( persona fisica, società, associazione o ente, al quale è legato da un **RAPPORTO QUALIFICATO**) quest'ultimo è obbligato in solido al pagamento della sanzione irrogata, salvo esercizio del diritto di regresso.

Per **L'APPLICAZIONE** di tale disciplina, è necessario che sussista un legame particolarmente qualificato tra l'agente e il corresponsabile; in tal senso, rilevano soltanto:

- rapporto di lavoro dipendente,
- rappresentanza legale o negoziale,
- la rappresentanza o l'amministrazione, anche di fatto, di enti o società.

La **VIOLAZIONE** deve essere *sostanziale*, vale a dire che incide sulla determinazione o sul pagamento del tributo, e deve essere stata *realizzata nell'adempimento*:

- dell'ufficio
- o del mandato
- o nell'esercizio di funzioni o incombenze che derivano da rapporto qualificato.

Una **LIMITAZIONE** opera in tutti casi in cui l'agente non abbia agito con dolo o colpa grave.

**LA RESPONSABILITÀ DELLE PERSONE GIURIDICHE.** Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

Da tale disposizione deriva che nelle ipotesi di *illeciti amministrativi commessi* da:

- dipendenti,
  - amministratori o rappresentanti di enti e società dotati di persona da giuridica,
- le sanzioni amministrative saranno **irrogate direttamente alla persona giuridica**, la quale ne risponderà in via **ESCLUSIVA**.

Nessuna conseguenza dell'illecito, perlomeno in via amministrativa, ricadrà quindi in capo al trasgressore persona fisica.

**I procedimenti applicativi delle sanzioni amministrative.** A pagina 126 e 127 e Simone

## LA GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

La riforma del processo tributario, se da un lato ha chiarito alcuni problemi di fondo, dall'altro non ha espressamente disciplinato la tematica relativa **ALL'INDIVIDUAZIONE DELL'OGGETTO** e dei **LIMITI** di **GIURISDIZIONE** del processo avanti le **COMMISSIONI TRIBUTARIE** per la quale restano valide le soluzioni e i criteri già elaborati in precedenza alla luce di un articolato dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

**LIMITI ESTERNI.** Con particolare riferimento ai *limiti* della giurisdizione tributaria, la dottrina ha ritenuto di distinguere tra **LIMITI ESTERNI** e **LIMITI INTERNI**, riguardando

- i primi la delimitazione della *materia tributaria* devoluta alla competenza giurisdizionale delle commissioni
- e i secondi il *tipo di azioni* concretamente esperibili nell'ambito di tale materia.

**I COSIDDETTI ATTI PRODROMICI.** Sono atti che risultano meramente preparatori di un successivo atto destinato influire sulla sfera giuridica del destinatario. Tali atti, in alcune ipotesi, possono presentare **autonoma rilevanza giuridica**, in quanto posti in essere violazione di norme procedurali o sostanziali; i vizi di tali atti tuttavia non possono farsi valere mediante diretta contestazione degli stessi, bensì in forza del suddetto principio dell'esclusività, possono addursi a motivi di legittimità dell'atto conseguente in sede di ricorso contro la successiva espressione dell'azione amministrativa fondata sull'atto prodromico.

## MATERIE SOTTOPOSTE ALLE COMMISSIONI.

I **LIMITI ESTERNI** della giurisdizione delle commissioni sono costituiti dalle materie indicate **nell'art. 2 del D. Lgs. 546 del 1992**.

La sfera di giurisdizione delimitata da tale disposizione è stata via via ampliata specie a seguito della pronuncia della corte costituzionale che ha individuato quale **UNICO LIMITE** alla modifica della giurisdizione di giudici speciali *revisionati* quello di *non snaturare la materia attribuita alla rispettiva competenza*. Si è così pervenuti all'assetto attuale per cui alle commissioni tributarie sono devolute **le controversie relative a tutti i tributi, sia statali che locali**.

## LIMITI INTERNI.

**A) LA PARTE RESIDENTE.** Per quanto riguarda i **LIMITI INTERNI** alla competenza giurisdizionale delle commissioni, occorre rilevare come gli stessi attendono, anzitutto, alla **RIFERIBILITÀ SOGGETTIVA** della controversia:

- all'amministrazione finanziaria,
- all'ente locale o al concessionario della riscossione,



nel senso che la lite deve vedere come **parte necessaria** *l'ente impositore* del tributo o *l'organo della riscossione*, restando così esclusa dalla conoscibilità delle commissioni tributarie l'eventuale lite tra privati insorta per l'applicazione dell'imposta di cui all'articolo 2.

**B) ATTI IMPUGNABILI.** Inoltre la controversia deve instaurarsi contro un atto inquadrabile tra gli atti impugnabili elencati all'articolo 19 del decreto legislativo 546 del 1992.

In particolare, l'atto contro cui è proponibile ricorso alla commissione tributaria provinciale è costituito:

1. dall'avviso di accertamento,
2. dall'avviso di liquidazione del tributo,
3. dal provvedimento che irroga le sanzioni,
4. dal ruolo e dalla cartella di pagamento,
5. dagli atti relativi alle operazioni catastali
6. e dal provvedimento, espresso o tacito, che respinge l'istanza di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi indebitamente versati dal contribuente.

La **TASSATIVITÀ DELL'ELENCAZIONE NORMATIVA** è confermata dallo stesso articolo 19 che, nel terzo comma, esclude L'AUTONOMA IMPUGNABILITÀ di atti diversi da quelli indicati.

Deve tuttavia rilevarsi la tendenza della giurisprudenza a sindacare la ritualità del ricorso ai sensi dell'articolo 19 non già in base al *nome dell'atto*, quanto in base agli *effetti* e, quindi, a considerare impugnabili anche atti diversi da quelli elencati nella citata disposizione, ma ritenuti produttivi di effetti parzialmente coincidenti.

Così, la giurisprudenza aveva ritenuto impugnabili anche atti quali

- a) il diniego o la revoca di agevolazioni
- b) o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Il decreto legislativo 546/92 ha recepito tale orientamento giurisprudenziale prevedendo L'IMPUGNABILITÀ DEGLI ATTI MENZIONATI IN PRECEDENZA e PONENDO UNA NORMA DI CHIUSURA secondo cui l'elenco di cui all'articolo 19 può essere ampliato solo in base a una previsione normativa espressa.

- Si tratta, peraltro, di un limite che risulta inidoneo a impedire l'estensione dell'opera degli atti impugnabili sulla base del criterio dell'omogeneità degli effetti.
- Occorre evidenziare, inoltre, che tale estensione risulta ormai di fatto imposta dall'ampliamento della sfera di giurisdizione delle commissioni a tutti tributi.

Tale modifica, alla quale non ha fatto seguito un adeguamento dell'articolo 19, comporta che le commissioni dovranno conoscere anche controversie relative a tributi nella cui disciplina attuativa non è contemplata l'emanazione di nessuno degli atti elencati all'articolo 19, così che il vicolo d'accesso per il contribuente dovrà essere individuato in via interpretativa.

Inoltre, alla stregua di tale principio **L'INDIVIDUAZIONE DEGLI ATTI IMPUGNABILI** è a volte prevista in disposizioni diverse da quelle processuali. Si pensi, ad esempio, all'atto con il quale l'amministrazione finanziaria dispone la compensazione tra il proprio credito per la sanzione e un credito d'imposta del contribuente.

**C) GLI ATTI CONSEQUENZIALI.** Un ulteriore *delimitazione* della materia conoscibile delle commissioni tributarie è costituita dalla preclusione dei motivi devolvibili in sede di ricorso contro gli atti astrattamente consequenziali di altri atti autonomamente impugnabili.

Ai sensi del **terzo comma dell'articolo 19**, in tali ipotesi il ricorso può riguardare soltanto **vizi propri dell'atto** e non è quindi il ***merito del rapporto d'imposta***, la cui contestazione avrebbe dovuto essere svolta a seguito della notifica dell'atto presupposto. La mancata notificazione di tale atto, ove adottato precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. Si pensi all'ipotesi di iscrizione a ruolo preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento, contro cui il contribuente non abbia proposto ricorso oppure lo abbia proposto limitatamente alcuni capi. In tal caso del ricorso contro il ruolo non può riguardare gli eventuali vizi di rapporti tributari riferibili all'atto di accertamento, ma può considerare soltanto quegli aspetti di illegittimità o infondatezza propri dell'iscrizione a ruolo, quali di regolare notifica, alla tardività, l'errata liquidazione di tributi o degli interessi. Eccetera.