

Lorenzo del Federico

Ordinario di diritto tributario Università di Chieti -Pescara www.unich.it
Avvocato in Bologna-Pescara-Roma www.delfedericoeassociati.it

SANZIONI AMMINISTRATIVE (DIR. TRIB.)¹

SOMMARIO: 1. Premessa. -2. Il d.lg n. 472/1997: legge generale sull'illecito amministrativo tributario. -2.1. L'unificazione delle sanzioni pecuniarie. -2.2. Le sanzioni accessorie. -3. Il principio di legalità; superamento dell'ultrattività e favor libertatis. -4. Il principio di personalità. -4.1 La responsabilità delle persone giuridiche. -4.2. La colpevolezza. -4.3. Le cause di non punibilità. -4.4. L'intrasmissibilità agli eredi. -5. Il concorso di persone. -5.1. La responsabilità dell'autore mediato. -6. La coobbligazione solidale del "responsabile per la sanzione" -6.1 Altre ipotesi di coobbligazione solidale: la cessione di azienda. -6.2. La trasformazione, la fusione e la scissione di società. -7. Il concorso di violazioni e l'illecito continuato. -8. Il ravvedimento operoso. -9. I procedimenti sanzionatori. -10. La definizione agevolata.

1. Premessa.

La materia delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie è stata lungamente incentrata sui principi della l. 7 gennaio 1929, n. 4, avente natura di legge generale di settore, ben coordinata con i coevi codici penale e di procedura penale, così da delineare armonicamente l'intero sistema repressivo finanziario, penale ed extrapenale. Tuttavia le significative esperienze applicative ed i notevoli dibattiti si sono gradualmente inariditi, ed infine persi nelle pieghe della riforma tributaria del 1971-73; in quell'occasione il Legislatore ha rinunciato sia a concepire una nuova legge generale sulle sanzioni tributarie, sia a revisionare la legge del '29, accentuando l'infelice fenomeno dei caotici microsistemi sanzionatori.

La fase di stallo cessa tra la fine degli anni ottanta ed i primi anni novanta, sulla scia della legge generale sulle sanzioni amministrative, 24 novembre 1981, n. 689, e della teoria del diritto punitivo comune, che iniziò a farsi strada anche in materia tributaria (L. DEL FEDERICO, **III.3**; R. CORDEIRO GUERRA, **III.4**; per le posizioni più critiche v. D. COPPA e S. SAMMARTINO, **III.1**).

¹ Tratto da AA.VV., Dizionario di diritto pubblico, a cura di S. Cassese, Milano 2006, vol. VI, 5431 e seg.

E' questo il contesto in cui matura l'elaborazione della delega di cui all'art. 3, comma 133, L. 23 dicembre 1996, n. 662, cui hanno fatto seguito i decreti attuativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473. Il sistema emerso da tale radicale riforma risulta fortemente innovativo. Il Legislatore ha optato decisamente per la concezione "punitiva" delle sanzioni amministrative tributarie, superando i condizionamenti paracivilistici, ma non ha recepito appieno la disciplina, ormai matura ed ampiamente sperimentata, della l. n. 689/1981; in linea di principio è stato ripreso il modello punitivo, ma con tutta una serie di adattamenti specialistici e con la previsione di istituti e meccanismi originali.

2. Il d.lg n. 472/1997: legge generale sull'illecito amministrativo tributario.

Il d. lg. n. 472/1997 si pone come disciplina di settore, derogatoria al diritto punitivo comune (legge n. 689/1981, Codice Penale ecc.), ma inidonea a precludere il riespandersi dei principi generali, salvo che non sia diversamente stabilito ed in quanto compatibili. Infatti la nuova legge organica <<stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria>> (art. 1).

Si tratta di vedere se, ed entro quali limiti, la l. n. 689/1981 possa tornare ancora applicabile in materia tributaria. Ciò sempreché si aderisca all'orientamento favorevole all'osmosi, in passato minoritario, ma ormai confortato dall'opzione punitiva del Legislatore (in tale ottica v. Cass. n. 10823/1996). La questione potrebbe sembrare prima facie ormai priva di interesse, ma così non è: a prescindere da alcune questioni in tema di imputabilità e di autore mediato, si pensi al problema del principio di specialità, posto espressamente dalla lett. e) della legge delega e cionostante inopinatamente disatteso dal decreto delegato.

La problematica del principio di specialità risulta sintomatica: per quanto riguarda l'illecito amministrativo genere tale principio è positivizzato dall'art. 9 della l. n. 689/1981, secondo cui <<quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale>>. La Cassazione penale, superando le risalenti riserve della Cassazione civile sull'applicabilità della legge n. 689/1981 alla materia tributaria, aveva ritenuto operante il principio di specialità anche in materia di imposte dirette e di IVA, purchè al di fuori delle fattispecie per le quali l'art. 10 della l. 7 agosto 1982, n. 516 affermava il criterio del cumulo tra sanzione penale e sanzione amministrativa (Cass. pen. 28 ottobre 1987; Cass. pen. 14 dicembre 1987, n. 4859; contra Cass. pen. 1 luglio 1988, n. 9271, ma limitatamente ad una violazione amministrativa punita con la soprattassa, sanzione a lungo ritenuta di natura paracivilistica e risarcitoria, quindi cumulabile con le sanzioni penali). Si deve quindi ritenere che l'omessa previsione del principio di specialità non possa che risolversi nel riconoscimento dell'operatività dell'art. 9 della l. n. 689/1981, salvo che per i particolari casi di cumulo, espressamente previsti.

2.1. L'unificazione delle sanzioni pecuniarie.

La sanzione amministrativa prevista per la violazione delle norme tributarie è la "sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro" (art. 2, 1 co.); non sono previste altre sanzioni principali, anzi l'art. 26 dispone che <<il riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonché ad ogni altra sanzione amministrativa, ancorché diversamente denominata, contenuto nelle leggi vigenti è sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria, di eguale importo>>.

Un problema di non poco conto si pone per la "speciale" penale irrogabile alle banche, di cui è controversa la natura, paracivilistica (ex art. 1382 C.C.), finanziaria o tributaria. L'orientamento prevalente qualifica tale penale come sanzione finanziaria (rientrando quindi in quel settore del diritto che riguarda le entrate, la gestione del denaro e le spese degli enti pubblici -Cass. Sez. Un. n. 5303/1995), per cui non dovrebbe trovare applicazione il d. lg. n. 472/1997, operante per la più circoscritta materia tributaria

Normalmente la sanzione pecuniaria è stabilita in misura variabile tra un limite minimo ed un limite massimo (art. 7), ma sono frequenti i casi di sanzione proporzionale al tributo cui si riferisce la violazione (soprattutto in tema di riscossione -v. gli artt. 13 e 14, d.lg. n. 471/1997). Comunque alla differenza di struttura fra sanzione variabile tra un minimo ed un massimo e sanzione proporzionale (o fissa) non corrisponde più una disciplina differenziata (come avveniva in passato per pena pecuniaria e soprattassa) ma un regime giuridico unitario. Laddove in talune disposizioni (artt. 13, 16, 2 co.,) il Legislatore parla di <<minimo>> della sanzione intende riferirsi al minimo in astratto applicabile, che nel caso di sanzioni proporzionali coincide con la misura percentuale, e non certo al solo minimo edittale concepibile esclusivamente per le sanzioni aventi la struttura della pena pecuniaria. Tale soluzione è conforme alla legge delega, che non consentiva discriminazioni di sorta tra sanzioni variabili e sanzioni fisse, ed è coerente con quella adottata dalla l. n. 689/1981, secondo cui <<le sanzioni proporzionali non hanno limite massimo>> (art. 10, 1 co.).

2.2. Le sanzioni accessorie.

Le <<sanzioni accessorie, indicate nell'art. 21>> (non ne sono ammesse altre) <<possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti>>. Si tratta: -dell'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore; -dell'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture; -dell'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni, o autorizzazioni per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione; -della sospensione dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

In ragione delle abrogazioni ex art. 29, 2 co., residuano nell'ordinamento tributario soltanto le sanzioni accessorie tipiche di cui all'art. 21. Sono quindi scomparse le varie fattispecie di ritiro della carta di circolazione, di sospensione della patente, di scioglimento degli organi amministrativi delle banche, le revoche, ecc., sempre che si tratti di vere e proprie sanzioni accessorie (non sono tali ad es. le revoche per "inopportunità"). Resta da vedere se nella variegata ed eterogenea casistica delle così dette "sanzioni improprie" siano rinvenibili fattispecie sostanzialmente qualificabili come sanzioni strictu sensu (L. DEL FEDERICO, III.3, 276), in quanto tali soggette all'abrogazione.

3. Il principio di legalità; superamento dell'ultrattività e favor libertatis.

L'art. 3 d. lg. n. 472/1997 affronta la tradizionale tematica del principio di legalità, optando per soluzioni ispirate dall'art. 25 Cost., analoghe a quelle di cui all'art. 1, l. n. 689/1981. Il principio fondamentale è che <<nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione>>.

Le norme che prevedono violazioni e sanzioni non possono mai trovare applicazione retroattiva (se sfavorevoli). Secondo un orientamento minoritario il limite riguarderebbe non solo le norme sostanziali, ma anche quelle norme procedurali e processuali che rilevano direttamente ai fini della restrizione delle libertà personali, economiche e patrimoniali del trasgressore (si pensi agli artt. 19, 22 e 23). Tale orientamento sembra condiviso dalla stessa prassi amministrativa che ad es.-riconosce l'ultrattività delle pregresse disposizioni in tema di ravvedimento operoso, certamente più favorevoli nei limiti temporali; -in termini generali incentra sul principio del favor rei la soluzione delle complesse questioni di diritto transitorio, giungendo a ritenere inapplicabili alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del d.lg. n. 472/1997 non solo <<le disposizioni sanzionatorie sopravvenute...>> e <<le disposizioni che prevedono sanzioni più severe rispetto a quelle in vigore al tempo della violazione>>, ma anche, <<in ogni caso>>, le <<norme che determinano un trattamento più sfavorevole>> (circ. 10 luglio 1998, n. 180-E).

Ben oltre il principio di legalità l'art. 3, 2 co., in conformità dell'art. 2 C.P. dispone che <<salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile>> (c.d. abolitio criminis). Collocandosi inequivocabilmente nella logica del favor libertatis (favor rei) l'art. 3, 2 co., si occupa anche dei profili procedurali, affermando coerentemente che <<se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato>>. Inoltre <<se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo>> (art. 3, 3 co.- lex mitior).

A tali disposizioni si affianca ovviamente l'esplicita abrogazione, da parte dell'art. 29, 1 co., dell'art. 20 della legge n. 4/1929.

L'introduzione del principio del favor libertatis in luogo di quello di ultrattività apre il campo a questioni alquanto originali per la materia tributaria.

Nella prassi amministrativa si afferma aprioristicamente che l'art. 3, 2 co., <<trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria>>, ma non rileva in alcun modo in caso di <<completa abolizione di un tributo>> (circ. n. 180-E/1998). Tuttavia tale differenziazione risulta non motivata e priva di esplicita base normativa. Dovendo necessariamente approfondire emergono evidenti punti di contatto con la vexata quaestio della successione di disposizioni integratrici della fattispecie penale, nel cui ambito, per le norme penali in bianco (v. ad es. art. 650 C.P.), il discrimine in ordine all'applicabilità o meno del favor libertatis viene fondato sull'attualità dello specifico interesse tutelato.

La possibilità di una deroga al principio del favor libertatis è contemplata, pleonasticamente, dallo stesso art. 3, 2 co., che fa salve le diverse previsioni di legge. Il Legislatore ordinario può quindi introdurre deroghe specifiche, incontrando in ciò il solo limite dei principi costituzionali.

Quanto all'individuazione della norma più favorevole in termini di entità delle sanzioni (art. 3, 3 co.) si deve far riferimento non tanto alle misure edittali, quanto alla concreta determinazione. L'individuazione della norma più favorevole va fatta non in astratto, ma in concreto: non soltanto sulla base delle due norme succedutesi nel tempo, ma anche raffrontando i risultati che deriverebbero dall'applicazione effettiva di esse alla concreta fattispecie. Peraltro la disposizione più favorevole non può essere ricostruita combinando gli elementi più favorevoli delle varie norme succedutesi nel tempo (c.d. divieto di tertia lex).

4. Il principio di personalità.

La nostra tradizione penalistica, in sintonia con l'art. 27, 1 co., Cost., valorizza costantemente il principio della personalità della responsabilità penale. Nella stessa prospettiva si è posta la legislazione in tema di illecito amministrativo, e segnatamente la l. n. 689/1981. Si può quindi affermare che il principio di personalità permea l'intero settore del diritto punitivo. Tuttavia non era costituzionalmente doveroso trasporre nel settore dell'illecito amministrativo generale, e tantomeno nel settore dell'illecito amministrativo tributario, la radicale conseguenza del principio di personalità per il quale *societas delinquere non potest*. Ed invero, al di là delle concezioni teoriche, il principio secondo cui la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione (art. 2, 2 co.) pone il profilo della personalità dell'illecito tributario su di un piano non del tutto coincidente con quello del tradizionale canone *societas delinquere non*

potest (come risulta chiaramente dall'art. 11, nel cui ambito rientrano anche le imprese individuali).

È stato delineato un profilo soggettivo dell'illecito tributario particolarmente complesso, e ricco di peculiarità, incentrato sul principio (art. 2, 2 co.) secondo cui «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione» (F. BATISTONI FERRARA, **IV.2**; L. TOSI, **IV.19**, -per le persone giuridiche si è verificato tuttavia un ripiegamento legislativo nel 2003 – v. § 4.1).

Pertanto l'illecito non è più riferibile al contribuente (al soggetto passivo della pretesa tributaria), ma alla persona fisica che ha materialmente commesso la violazione. Il contribuente risponde del tributo, il trasgressore della sanzione. Talvolta questi due soggetti possono coincidere, ma in genere (per le imprese, le società e gli enti ecc.) saranno differenziati, salva, per talune ipotesi, la responsabilità solidale del contribuente per il pagamento della sanzione (ma v. infra).

Il sistema previgente configurava l'illecito tributario come "proprio", e non "comune", nel senso che la violazione non poteva essere commessa da chiunque, ma soltanto da taluni soggetti specificamente individuati dalla legge tributaria. Viceversa nel d.lg. n. 472/1997, il nuovo criterio di imputazione soggettiva dell'illecito alla persona fisica che ne è autore materiale, attenua la connotazione dell'illecito tributario come illecito "proprio", mettendo in crisi il tradizionale orientamento restrittivo circa la rilevanza della delega di funzioni nel sistema sanzionatorio tributario. Ed invero, non solo la prevalente dottrina, ma la stessa prassi -nel trattare della corresponsabilizzazione ex art. 11- è giunta a riconoscere l'ammissibilità della delega, pur richiedendo che la stessa «...abbia il carattere dell'effettività e cioè che attribuisca al delegato un potere decisionale reale insieme ai mezzi necessari per poter svolgere in autonomia la funzione delegata e che, inoltre, la delega risponda ad esigenze reali dell'organizzazione aziendale e venga conferita a soggetto idoneo allo svolgimento delle mansioni» (circ. n. 180-E/1998).

Per quanto riguarda l'imputabilità l'art. 4 dispone che «non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel Codice Penale, la capacità d'intendere e di volere».

4.1 La responsabilità delle persone giuridiche.

L'introduzione del principio di personalità nel sistema dell'illecito amministrativo tributario ha suscitato molteplici critiche e reazioni negative, sia per la sua eccessiva originalità e complessità (soprattutto per quanto riguarda il sistema di cooresponsabilizzazione ex art. 11 –v. infra), sia per quanto riguarda l'irrogazione di sanzioni, in genere proporzionali al tributo, in capo all'autore materiale della violazione, che di norma, a differenza del contribuente, non trae alcun diretto vantaggio dal comportamento anti-giuridico (R. LUPI, **IV.5**; G. FALSITTA, **IV.6**; sulle più recenti evoluzioni del dibattito v. G. MARONGIU, **IV.9**; F. GALLO, **IV.26**).

Si è così giunti prima ad ipotizzare una revisione del principio di personalità mediante la legge delga per la riforma tributaria (7 aprile 2003 n. 80), rimasta in gran parte inattuata, e poi al repentino intervento di cui all'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (conv. dalla l. 19 novembre 2003, n. 326), secondo cui <<le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica>> (1 co.).

Il problema della personalità è stato quindi ridimensionato, ma per le sole persone giuridiche. La stessa Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che <<il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria... non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità... non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica>> (circ. 21 giugno 2004, n. 28/E). Ciò è comprovato anche dal terzo comma dell'art. 7, secondo il quale le disposizioni del d. lg. n. 472/1997, informate al principio di personalità, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica. La norma dispone poi un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma quindi i principi della riforma del 1997; pertanto salvo che per la corresponsabilizzazione solidale ex art. 11, e per i suoi corollari, il d.lg. n. 472/1997 continua a trovare normale applicazione anche per quanto riguarda gli illeciti riferibili alle persone giuridiche.

Si è creato quindi un doppio binario, di dubbia legittimità costituzionale. Da un lato la riferibilità della sanzione alle sole persone giuridiche, con l'attenuazione del principio di personalità; dall'altro la riferibilità della sanzione all'autore materiale con la corresponsabilizzazione solidale ex art. 11 dei contribuenti aventi veste di società di persone, altri enti collettivi privi di personalità giuridica, imprese individuali ecc.

4.2. La colpevolezza.

Il principio di colpevolezza di cui all'art. 5 è ragionevolmente delineato nei suoi tratti essenziali ribadendo lo sperimentato art. 3, 1 co., l. n. 689/1981, a sua volta sostanzialmente riproduttivo dell'art. 42, 1 co., C.P.; viceversa suscita notevoli perplessità il tentativo di individuare positivamente il concetto di colpa per limitare la responsabilità del professionista e del trasgressore nel caso di coobbligazione solidale ex art. 11, 1 co.

Sul piano applicativo il problema centrale è certamente quello della prova della colpevolezza.

L'illecito amministrativo tributario consiste tipicamente nella violazione di leggi e regolamenti, per cui l'Amministrazione può prescindere da complessi accertamenti inconciliabili con le esigenze dell'azione impositiva: la colpa può ritenersi sussistente ove l'agente abbia violato il precetto pur avendo avuto l'astratta possibilità di osservarlo. Sul piano procedimentale e processuale <<l'assunzione della colpa come limite

minimo di responsabilità si traduce nell'onere, posto a carico del contribuente, di dare la prova dell'assenza di colpa>> senza necessità di alcuna prova specifica da parte dell'Amministrazione (F. BATISTONI FERRARA, **III.2**; circ. n. 180-E/1998). La giurisprudenza è giunta ad analoghe conclusioni anche in relazione alla l. n. 689/1981 (Cass. Sez. Un. n. 10508/1995; Cass. n. 5421/1998 e Cass. n. 11054/1998).

4.3. Le cause di non punibilità.

La disciplina delle cause di non punibilità è contenuta nell'art. 6, che ribadisce per lo più formule e concetti tipici del diritto punitivo (art. 3, 2 co., legge n. 689/1981; artt. 5, 45 e 47 C.P.). Le peculiarità sulle quali è opportuno soffermarsi, riguardano:

-la riproposizione, con significativi ampliamenti, dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza e di errore sulla norma tributaria (art. 39 bis, d.lg. P.R. n. 636/1972, ed art. 8, d. lg. n. 546/1992): non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché dalla indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione ed il pagamento;

-l'introduzione di una originale causa di non punibilità, secondo cui <<le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso>> (e quindi anche se difformi dai corretti criteri di stima) <<non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorchè relative alle operazioni>> di riorganizzazione aziendale <<... se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento>>;

-la previsione di un'esimente specifica per "fatto del terzo", in quanto il contribuente, il sostituto o il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria ed addebitabile esclusivamente a terzi.

La legge 27 luglio 2000, n. 212, "Statuto dei diritti del contribuente", ha introdotto anche alcune norme in tema di illecito tributario. Merita particolare considerazione l'art. 10, 3 co., che prevede l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di violazioni formali; ciò, prima facie, potrebbe indurre a ritenere ormai del tutto privi di anti giuridicità i comportamenti di tale natura. E' tuttavia necessaria una meditata riflessione. In termini sistematici le violazioni sostanziali sono quelle che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, mentre le violazioni formali sono, al contrario, quelle irrilevanti ai fini della determinazione o del pagamento del tributo. Tuttavia anche le violazioni formali possono risultare caratterizzate da un significativo disvalore, in quanto idonee ad arrecare pregiudizio all'esercizio dei controlli e degli accertamenti. Pertanto, evitando suggestioni letterali, palesemente incoerenti rispetto al sistema, l'art. 10, 3 co., va interpretato nel senso che le sanzioni non

possono essere irrogate quando il comportamento del contribuente, complessivamente considerato e valutato ex post sulla base degli effetti cui in concreto da luogo, <<si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta>>. Le violazioni formali restano punibili ove risultino connesse con fattispecie in cui si configura un debito di imposta. Tale tentativo di lettura “razionalizzante” lascia comunque aperti molteplici interrogativi. Il Legislatore è intervenuto con il d. lg. 26 gennaio 2001, n. 32 -giustificato come decreto di attuazione ex art. 16 Statuto-inserendo nell’art. 6 del d. lg. n. 472/1997 il comma 5 bis secondo cui <<non sono inoltre punibili le violazioni 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>>. Tuttavia la sopravvalutazione dell’intervento legislativo, tendendo ad obliterare l’art. 10, 3 co., non potrebbe che portare alla illegittimità costituzionale dell’art. 6, comma 5 bis (o meglio dell’art. 7 lett.a, d. lg., n. 32/2001) per violazione della delega di cui all’art. 16 dello Statuto, in quanto la norma statutaria era palesemente di immediata e diretta applicazione. Pertanto è necessario tentare di trovare un punto di equilibrio in base al noto principio dell’interpretazione adeguatrice.

Sembra possibile configurare una coesistenza dell’esimente ex art. 10, 3 co., e della diversa esimente ex art. 6, comma 5 bis (volta a rendere più agevole l’apprrezzamento della non offensività dell’illecito).

La norma statutaria riguarda le violazioni tributarie -siano esse sul piano astratto formali o sostanziali- che in concreto si traducono, ovvero si risolvono, in mere violazioni formali, senza alcun debito di imposta; le violazioni formali restano quindi punibili allorché risultino connesse, ad esempio a titolo di continuazione, con violazioni sostanziali che hanno dato luogo a debito d’imposta; pertanto rileva il comportamento del contribuente complessivamente considerato e valutato ex post sulla base degli effetti cui in concreto ha dato luogo. Viceversa l’art. 6, comma 5 bis, si incentra sulle conseguenze della singola violazione, e non sul comportamento del contribuente complessivamente considerato, in ragione degli effetti delle diverse violazioni commesse (L. DEL FEDERICO, **IV.14**).

4.4. L'intrasmissibilità agli eredi.

In coerenza con il principio di personalità l’art. 8 ribadisce l’art. 7 della l. n. 689/1981, disponendo che <<l’obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi>> (per l’applicabilità del cit. art. 7 anche alle sanzioni tributarie, v. da ultimo Cass. n. 10823/1996).

Tuttavia per quanto riguarda i rapporti fra autore materiale dell’illecito e soggetto nel cui interesse questi abbia operato, responsabile in solido, l’art. 11, 7 co., dispone che <<la morte della persona fisica (autrice della violazione) ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa non estingue la responsabilità>> del soggetto coobbligato (persona, ente o società che sia).

5. Il concorso di persone.

Il concorso di persone (art. 9) costituisce una significativa novità.

L'esperienza maturata in base all'art. 5 della l. n. 689/1981 dimostra che nel sistema dell'illecito amministrativo il concorso è destinato ad operare soltanto in casi macroscopici, anche in ragione delle difficoltà di accertamento del fatto da parte dell'Amministrazione, che in genere si limita al riscontro formale delle violazioni da parte dei naturali destinatari delle norme. Tuttavia ciò non deve indurre a sottovalutare la portata dell'istituto, non fosse altro che per le indubbie peculiarità della materia tributaria, che non di rado impone di formalizzare il rapporto fra contribuenti e consulenti, CAF ovvero altri soggetti coinvolti in un modo o nell'altro nell'attuazione degli obblighi fiscali (N. DE RENZIS SONNINO, **IV.23**, 87).

Il dibattito immediatamente apertosi sull'eccessivo rigore della norma, in una materia, come quella tributaria, caratterizzata dalla scarsa certezza del diritto, ha visto taluni tentare di circoscrivere in via interpretativa il concorso di persone alla sola compartecipazione dolosa, valorizzando spunti dogmatici incentrati sull'art. 110 C.P. (B. ASSUMMA, **IV.16**, 232); viceversa secondo l'orientamento prevalente l'art. 9 ricomprendeva il mero concorso colposo, anche in ragione del fatto che la lett. b) della delega rinchiama l'art. 5 della l. n. 689/1981 e non l'art. 110 C.P.; la Relazione ministeriale al d.lg. n. 472/1997, dal canto suo, invocava l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza (art. 6, 2 co.), osservando che essa rileva soprattutto <<per quanto specificamente riguarda il professionista>>, per cui <<non è prospettabile responsabilità per i pareri resi e le indicazioni date nell'ambito della sua attività, se non nei casi di colpa grave>>. Il Legislatore è intervenuto, molto opportunamente, con il decreto correttivo n. 203/1998, disponendo che <<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>> (v. art. 5, 1 co., seconda parte); si tratta di una soluzione di compromesso conforme alla ratio dell'art. 2236 C.C. (richiamato sia dalla Rel. Min., sia dalla circ. n. 180-E/1998).

L'art. 9 si chiude con una norma del tutto in linea con la tradizionale concezione dell'art. 11 della l. n. 4/1929, disponendo che <<quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri salvo il diritto di regresso>>. Si pensi all'obbligo di dichiarazione, ai fini delle imposte dirette, posto a carico dei soci (amministratori) delle società di persone. In casi del genere l'applicazione del principio penalistico per il quale ciascuno dei trasgressori dovrebbe essere assoggettato ad autonoma sanzione apparirebbe incongruo rispetto alla disciplina sostanziale e condurrebbe a conseguenze manifestamente inique (in tal senso Rel. Min.). La solidarietà è peraltro letteralmente limitata alle sanzioni per illeciti omissivi, per cui in presenza di illeciti commissivi (si pensi alla dichiarazione infedele),

ancorchè sussista solidarietà nell'obbligazione tributaria sostanziale, si riepande il modulo dell'ordinario concorso ex art. 9, prima parte.

5.1. La responsabilità dell'autore mediato.

La disciplina dell'autore mediato è solo apparentemente analoga a quella penalistica, ma in realtà risulta idonea a fungere da fondamentale valvola di sfogo al criterio dell'imputazione della violazione all'autore materiale (c.d. autore immediato). La norma apre prospettive applicative tali da ridimensionare gran parte dei timori suscitati dalla riforma fra i lavoratori dipendenti, responsabilizzati quali possibili autori materiali delle violazioni tributarie (v. artt. 2, 2 co., 9 ed 11).

Secondo l'art. 10 (salva la configurabilità di un ipotetico concorso di persone ex art. 9) <<chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace..., determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale>>. L'ampia portata della norma risulta evidente ove si consideri che nel diritto penale la violenza deve essere fisica e comunque tale da essere irresistibile (art. 46), e che l'errore deve attenersi al fatto e deve essere determinato dall'altrui inganno (art. 48). Viceversa nel sistema del d. lg. n. 472/1997 per l'autore materiale (autore immediato) hanno rilevanza esimente la violenza o minaccia (non altrimenti qualificate), nonché il semplice errore incolpevole, anche di diritto, o l'incapacità.

L'opportunità di una norma come l'art. 10 (che peraltro non si rinviene nella l. n. 689/1981) risulta ancor più evidente ove si consideri che secondo la giurisprudenza prevalente <<in tema di sanzioni amministrative l'esclusione della responsabilità per il caso in cui l'autore del fatto esegua un ordine, ai sensi dell'art. 4, l. n. 689/1981, postula che si tratti di ordine legittimo, e quindi, non è invocabile in presenza di un ordine illegittimo, la cui legittimità sia sindacabile dal destinatario, come quando sia impartito nell'ambito di un rapporto di lavoro>> (Cass. n. 9494/1991).

6. La corresponsabilizzazione solidale del "responsabile per la sanzione".

La corresponsabilizzazione fra autore materiale della violazione e soggetto d'imposta nel cui interesse il trasgressore abbia agito è certamente una delle problematiche più controverse in materia di sanzioni amministrative tributarie, come dimostra la travagliata esperienza dell'art. 12 della legge n. 4/1929, e dell'art. 98, 5 co., d.lg. P.R. n. 602/1973.

La disciplina della corresponsabilizzazione è ora contenuta nell'art. 11, norma abbondantemente criticata e criticabile sotto molteplici punti di vista, a più riprese rimaneggiata (M. PIERRO, **IV.18**).

E' opportuno ricordare che il rapporto fra autore della violazione e soggetto che dalla violazione (almeno potenzialmente) trae vantaggio, costituisce il nodo cruciale di tutte le tipologie di illecito (aquiliano, contabile, amministrativo, penale ecc.) ed è particolarmente rilevante nell'ambito del diritto punitivo, in quanto pone la necessità di conciliare il

principio della personalità con l'esigenza di soddisfare l'interesse patrimoniale del soggetto offeso dall'illecito, il che risulta agevole utilizzando il modulo della coobbligazione solidale. Deve essere quindi chiaro che la problematica della corresponsabilizzazione non è affatto peculiare del diritto tributario: oltre agli artt. 9, 10 e 12 della legge n. 4/1929, ed all'art. 98, 5 co., d.lg. P.R. n. 602/1973, si pensi infatti all'art. 2049 C.C., all'art. 2395 C.C., alla doppia responsabilità diretta della P.A. e dell'agente ex art. 28 Cost., agli artt. 196 e 197 C.P., e soprattutto all'art. 6 l. n. 689/1981, nonché, da ultimo, al d.lg. 8 giugno 2001, n. 231, sulla c.d. responsabilità parapenale delle società.

Risulta evidente che il nucleo dell'art. 11 si rinviene nel primo comma: nel caso in cui l'autore materiale della violazione abbia agito nell'interesse di un determinato soggetto, quest'ultimo è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata nei confronti dell'agente. Viene così attuata una corresponsabilizzazione fra autore dell'illecito e soggetto - contribuente sul cui patrimonio l'illecito riverbera i propri effetti; verosimilmente è questi che fruisce degli effetti antigiusdicamente vantaggiosi della violazione.

Il modello su cui è costruita la norma è tratto inequivocabilmente dall'art. 12, l. n. 4/1929, e dall'art. 6, l. n. 689/1981. Tuttavia emergono rilevanti restrizioni all'operatività della corresponsabilizzazione: -deve trattarsi di illeciti sostanziali, e non meramente formali, nel senso che la violazione deve incidere sulla determinazione o sul pagamento del tributo; -il vincolo fra agente e corresponsabile deve essere particolarmente qualificato, rilevando soltanto: il rapporto di lavoro dipendente; la rappresentanza legale o negoziale; la rappresentanza o l'amministrazione, anche di fatto, di enti o società. Al di fuori di tali fattispecie (si pensi al mandato senza rappresentanza, ai contratti d'opera, ai rapporti professionali, ai rapporti di associazione in partecipazione ecc.) non dovrà trovare applicazione la corresponsabilizzazione (solidarietà), bensì il più gravoso concorso ex art. 9; -la violazione deve essere commessa nell'adempimento dell'ufficio o del mandato, ovvero nell'esercizio di funzioni o incombenze (altrimenti opera l'ordinario concorso).

E' stato chiaramente utilizzato il modulo della solidarietà sanzionatoria: in linea con l'esperienza maturata per le norme di maggiore attinenza è stata modellata una responsabilità principale dell'autore dell'illecito, ed una coobbligazione solidale dipendente del soggetto nel cui interesse l'agente aveva operato. In sintonia con la rubrica della norma il coobbligato in solido potrebbe essere qualificato come "responsabile per la sanzione", stanti le analogie con la fattispecie del responsabile d'imposta, mentre l'autore materiale potrebbe qualificarsi come "trasgressore".

6.1 Altre ipotesi di coobbligazione solidale: la cessione di azienda

La responsabilità solidale del cessionario di azienda (art. 14) è stata disciplinata recuperando il modello e l'esperienza applicativa dell'art. 19 della legge del 29, ma al tempo stesso rendendo l'istituto più incisivo e corredato da maggiori garanzie (comunque la responsabilità

dell'acquirente ex art. 2560 C.C. resta ferma e potrà essere invocata anche dall'Amministrazione nei modi e termini ordinari).

La coobbligazione solidale del cessionario non ha natura sanzionatoria, rispondendo esclusivamente ad esigenze di garanzia patrimoniale. Diversamente opinando si giungerebbe a configurare un inammissibile caso di responsabilità sanzionatoria per un illecito altrui (del cedente), cui il cessionario coobbligato è assolutamente estraneo. La responsabilità del cessionario ha quindi natura parafideiussoria: egli è vincolato solidalmente con il cedente, ma in via sussidiaria e limitata.

In linea di principio l'art. 14, 1 co., prevede che in caso di cessione di un'azienda, o di un ramo di azienda, il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

La cessione può essere a titolo oneroso o gratuito. Secondo l'emergente prassi amministrativa <<per configurarsi la responsabilità del cessionario non è indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto materiale, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. d), T.U. n. 131/1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna, o nella titolarità dell'esercizio, ovvero da altre presunzioni grave, precise e concordanti>> (circ. n. 180-E/1998). Tuttavia tale tesi suscita non poche perplessità in quanto secondo l'art. 2556 C.C. i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata.

Un cenno a parte meritano particolari ipotesi di cessione di azienda nelle quali l'interesse del cessionario si palesa scervo dai condizionamenti del cedente. La prassi amministrativa è giunta a riconoscere che le cessioni di azienda effettuate nell'ambito delle procedure fallimentari sono escluse dall'art. 14 del d.lg. n. 472/1997 (Min. Fin. ris. 12.7.1999, n. 112/E), ma resta il problema delle cessioni di azienda effettuate nell'ambito delle procedure di Amministrazione controllata e di concordato preventivo, così come delle vendite effettuate nell'ambito delle procedure esecutive ordinarie. Tuttavia diversi argomenti depongono per l'inapplicabilità dell'art. 14 anche a tali procedure; basti pensare alla inconciliabile necessità di escutere preventivamente il cedente e più in generale al fatto che, come riconosciuto in linea di principio anche dalla prassi (ris. n. 112-E/1999) <<la ratio e la stessa lettera della norma sembrano riferite esclusivamente alle cessioni su base volontaria o negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici>>.

L'art. 14 fa generico riferimento alla cessione di azienda e non alla vendita, per cui è agevole ricomprendere nell'ambito applicativo della norma anche il conferimento in società, la permuta, la datio in solutum, la donazione ecc.; viceversa, in sintonia con la pregressa esperienza dell'art. 19 della l. del 29 i trasferimenti mortis causa sono estranei all'ambito applicativo dell'art. 14. Per quanto riguarda la costituzione del diritto di usufrutto

taluni palesano l'inapplicabilità dell'art. 14 (R. BAGGIO, **IV.17**, 743), giacché il Codice Civile equipara usufrutto ed affitto di azienda (artt. 2561 e 2562), donde la conseguenziale esclusione per l'usufruttuario della responsabilità per i debiti dell'azienda ceduta ex art. 2560.

La responsabilità solidale di che trattasi riguarda non solo le sanzioni, ma anche le imposte. Ciò suscita qualche perplessità in quanto, pur trattandosi di riproposizione di un vincolo già contenuto nell'art. 19 della legge del 29, la legge delega nulla disponeva in proposito, limitandosi a prevedere la solidarietà per il pagamento delle sanzioni pecuniarie. Comunque il riferimento alle imposte sembra tale da configurare l'art. 14 come norma di ampia e generalizzata applicazione, così da comportare l'abrogazione (per incompatibilità) degli artt. 66 ed 80, d.lg. P.R. n. 602/1973, concernenti l'espropriazione dei beni mobili ed immobili relativi ad aziende cedute.

6.2. La trasformazione, la fusione e la scissione di società.

Il d. lg. n. 472/1997 si occupa poi della trasformazione, della fusione e della scissione delle società, ribadendo ai fini della responsabilità per le violazioni tributarie i normali meccanismi civilistici. Verosimilmente si è ritenuto necessario l'intervento legislativo in ragione della ormai acclarata natura punitiva delle sanzioni amministrative tributarie, stanti le perplessità che tradizionalmente si riconnettevano a tali fenomeni societari in relazione alla responsabilità per gli illeciti amministrativi.

La norma dispone che la società (o l'ente) risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si tratta di soluzione conforme alla disciplina civilistica degli effetti della fusione, contenuta nell'art. 2504 bis C.C., secondo cui <<la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società estinte>>. Occupandosi poi della scissione il secondo comma dell'art. 15 dispone che ciascuna società (o ente) è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione ha effetto. Qui parrebbe emergere una difformità dall'art. 2504 decies, secondo cui <<ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa trasferito o rimasto...>>. Tuttavia, in ragione dei canoni dell'interpretazione adeguatrice e della coerenza sistematica la questione sembrerebbe risolvibile nel senso che anche la solidarietà per le sanzioni tributarie debba incontrare l'ordinario limite codicistico. Invero la legge delega, alla lett. c), si limitava alla <<previsione di obbligazione solidale a carico della persona fisica, società o ente, con o senza personalità giuridica, che si giova o sul cui patrimonio si riflettono gli effetti economici della violazione, anche con riferimento ai casi di cessione di azienda, trasformazione, fusione scissione di società o enti>>. Quindi per un verso non si riscontrano specifiche deroghe alla disciplina codicistica della fusione, della trasformazione e della scissione, e per altro verso la solidarietà sanzionatoria ha quale limite il vantaggio economico della violazione per il coobbligato. Conseguentemente a fronte della laconica

formulazione dell'art. 15, 2 co., è proprio il peculiare requisito del vantaggio economico (che giustifica razionalmente la coobbligazione) a rendere preferibile l'interpretazione che, armonizzando l'art. 15, 2 co., con l'art. 2504 decies, limita la responsabilità solidale al valore effettivo del patrimonio netto.

7. Il concorso di violazioni e l'illecito continuato.

Del concorso formale e dell'illecito continuato si occupa l'art. 12, recependo istituti, meccanismi e soluzioni di tipo penalistico (ex art. 81 C.P.), con taluni peculiari adattamenti, non sempre compatibili con la delega.

Il primo comma attiene al concorso formale, accomunando opportunamente le fattispecie di concorso formale eterogeneo ed omogeneo: <<è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata da un 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>> (in genere per <<violazione più grave>> si intende quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave - conf. circ. n. 180-E/1998; tuttavia E.M. AMBROSETTI, **IV.24**, 386, riprende la tesi della valutazione in astratto, in sintonia con Cass. Sez.Un. pen. 26 novembre 1997). La norma, andando oltre i noti modelli legislativi, ricomprende nello stesso cumulo giuridico anche il concorso materiale, sia pure limitandolo alle diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Maggiore interesse riveste l'illecito continuato di cui si occupa il secondo comma: sempre alla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata sino al doppio <<...soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione del tributo ovvero la liquidazione anche periodica del tributo>>.

La norma è scritta in modo alquanto originale rispetto ai precedenti legislativi: si rende necessario acclarare se la formula <<più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione del tributo ovvero la liquidazione anche periodica del tributo>>, assume portata limitativa, o si tratta di un escamotage lessicale per tentare di riguadagnare il particolarismo tecnico-tributario, ed aggirare così le complesse problematiche che la dottrina e la giurisprudenza debbono tradizionalmente affrontare in tema di reato continuato (secondo la circolare n. 180-E/1998 la peculiare formulazione dell'art. 12, 2 co., è dovuta al fatto che <<l'idea del "disegno criminoso" o semplicemente di "disegno" parrebbe... presupporre un elemento soggettivo riconducibile alla nozione di dolo, non necessario per la punibilità con sanzione amministrativa>>; il rilievo è tuttavia inconfidente, in quanto, a prescindere da ulteriori considerazioni, non solo l'art. 8 della l. n. 689/1981, fa riferimento alle sanzioni amministrative, ma, addirittura, l'art. 8 della l. del 29 postulava illeciti rispetto ai quali era ritenuta sufficiente la

mera volontarietà - per analoghe critiche v. E.M. AMBROSETTI, **IV.10**, 672-673). Sembra quindi preferibile la seconda ipotesi, pur appalesandosi talune perplessità desumibili dalla Relazione ministeriale secondo cui la continuazione si concreta in una condotta oggettivamente unitaria <<tendente alla realizzazione di un'evasione e ciò così nel caso in cui il comportamento sia giunto a realizzarla, come nel caso in cui la progressione sia stata anticipatamente interrotta>>. Ed invero la prassi ribadisce la portata "unificante" <<del fine cui obiettivamente tendono>> le singole violazioni, affermando che la nozione tributaria di continuazione è <<caratterizzata dalla convergenza obiettiva di più trasgressioni, rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione anche periodica del tributo... ciò che rileva è la commissione di violazioni che, in forza del legame strutturale, ovvero in ragione della loro connessione funzionale ed oggettiva, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ad evasione>>. Certo è che la legge delega faceva riferimento alla <<disciplina della continuazione e del concorso formale di violazioni sulla base dei criteri risultanti dall'art. 81 del codice penale>> (lett. h), per cui le differenziazioni dal modello penalistico debbono essere concepite in termini restrittivi, in conformità delle esigenze dell'interpretazione adeguatrice e della coerenza sistematica. Conseguentemente non si può che dissentire dalla prassi restrittiva. Con un apposito decreto correttivo il Legislatore è surrettiziamente intervenuto a supporto della prassi amministrativa, nell'intento di far prevalere la concezione riduttiva di "violazioni in progressione". In tale ottica si spiegano le modifiche apportate all'art. 12, 5 co., per il quale <<quando più violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata sino al triplo>>. Tramite il requisito della stessa indole delle violazioni <<traducibile nel carattere fondamentale comune delle singole violazioni a causa della natura dei fatti che le costituiscono si è raggiunto l'obiettivo di unificare tutti i possibili vincoli che legano, nell'arco di più periodi le singole violazioni tra loro, configurando in ultima analisi una fattispecie normativa capace di comprendere, al suo interno, non solo le ipotesi contemplate al comma 1, ma anche quelle che avevano creato tanti dubbi, e difficoltà interpretative (progressioni realizzate "a cavallo" di più periodi)>> (circ. 5.7.2000, n. 138-E). Il tentativo di circoscrivere in via interpretativa la continuazione alle violazioni progressive, intese in senso restrittivo, era palesemente resistito dalla lettera e dalla ratio dell'art. 12, nonché dai principi e criteri direttivi della delega. La novella ha quindi cercato di risolvere il problema alla radice; così secondo la prassi è sempre necessario che le violazioni relative a più periodi d'imposta, sussumibili nel concetto di "stessa indole", siano di carattere formale (come richiesto dall'art. 12, 1 co.) oppure che le stesse tendano a pregiudicare, nella loro progressione (art. 12, 2 co.), la determinazione dell'imponibile, ovvero la liquidazione anche periodica del tributo di ciascun periodo (su tali questioni v. A. GIOVANNINI, **IV.3**; L. DEL FEDERICO, **IV.13**).

8. Il ravvedimento operoso.

Il ravvedimento operoso è disciplinato dall'art. 13 in linea con le pregresse esperienze legislative (artt. 46 e 48 d.lg. P.R. n. 633/1972; artt. 9 e 54, d.lg. P.R. n. 600/1973); viene confermata la natura giuridica del ravvedimento come attenuante. Dell'illecito oggetto di ravvedimento non si può tener conto ai fini della recidiva (così come di quello definito in via agevolata o in dipendenza di accertamento con adesione -art. 7, 3 co.), ma soltanto ai fini della personalità del trasgressore (art. 7, 2 co.).

Il ravvedimento è inammissibile ove la violazione sia stata già constatata, o comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il trasgressore (o i soggetti solidalmente obbligati) abbia avuto formale conoscenza (art. 13, 1 co.). Tali limitazioni, che si giustificano agevolmente nella logica premiale del ravvedimento, mirano altresì a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto.

La complessiva formulazione di cui all'art. 13 conforta la ricostruzione del ravvedimento come istituto di generalizzata applicazione per tutti i tributi e per tutti i tipi di violazioni, formali o sostanziali, commesse dal "contribuente", dal sostituto o comunque da qualsivoglia soggetto tenuto all'osservanza di obblighi tributari. Conseguentemente si dissente dalla prassi secondo cui l'espresso riferimento dell'art. 13, 1 co., lett. b), alla <<regolarizzazione degli errori e delle omissioni>> implicherebbe <<inevitabilmente una preclusione, circa la possibilità del ravvedimento, nei confronti di quei comportamenti antigiuridici che non abbiano origine da un errore o da un'omissione>>, quali le violazioni caratterizzate da condotte fraudolente (per l'ammissibilità del ravvedimento a fronte di fatture per operazioni inesistenti, sia pure in relazione alla previgente disciplina, v. infatti: Cass. pen., sez. III, 2 febbraio 1996; Cass. pen., sez. III, 13 febbraio 1996).

A seguito del ravvedimento la sanzione è ridotta: -a) ad un ottavo 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; -b) ad un quinto 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 nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore; -c) ad un ottavo del minimo, se l'omessa presentazione della dichiarazione viene regolarizzata entro novanta giorni, o nel caso di dichiarazione periodica IVA entro trenta giorni.

La norma fa riferimento alla sanzione contemplata per la specifica violazione oggetto di ravvedimento, singolarmente presa e considerata nel minimo edittale, non potendo trovare applicazione alcuna né la recidiva, né il regime del cumulo giuridico per fattispecie di concorso o di continuazione.

9. I procedimenti sanzionatori.

Nel sistema dell'illecito amministrativo tributario si rinvengono il procedimento sanzionatorio di contestazione- irrogazione (art. 16), il procedimento di irrogazione immediata con atto complesso contenente l'accertamento del tributo ed il provvedimento di irrogazione (art. 17, 1 co.), nonché il procedimento di irrogazione immediata con diretta iscrizione a ruolo (art. 17, 3 co.).

Il procedimento sanzionatorio principale, caratterizzato dal contraddittorio, è certamente quello disciplinato dall'art. 16. In ordine ai soggetti attivi cui è attribuito il potere sanzionatorio viene chiarito che <<la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono>> (art. 16, 1 co.); risultano così superati la frammentarietà della precedente legislazione ed i contrasti sull'individuazione dell'organo competente ad irrogare le sanzioni accessorie, incidenti sull'efficacia di provvedimenti autorizzatori emessi da soggetti diversi da quelli titolari della potestà impositiva.

Recuperando sotto taluni aspetti l'esperienza della legge n. 4/1929 è prevista la notifica di un atto di "contestazione" contenente l'indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che si ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Si tratta di un atto intermedio che si colloca tra il processo verbale di constatazione ed il provvedimento sanzionatorio, tuttavia entrambi conservano nella sostanza il loro ruolo tradizionale. Il processo verbale di constatazione resta uno dei passaggi fondamentali dell'istruttoria.

Nella sostanza il procedimento sanzionatorio più importante risulta tuttavia quello di cui all'art. 17. Invero <<le sanzioni collegate al tributo... possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica...>>. E' quindi evidente che per le violazioni sostanziali, cui fa riferimento l'art. 17, 1 co., si recupera integralmente lo sperimentato atto complesso contenente l'accertamento del tributo ed il contestuale, ma distinto, provvedimento sanzionatorio (B. BELLE', **IV.15**; S. SAMMARTINO, **IV.21**).

Notevole interesse riveste il potere dell'ufficio di scegliere discrezionalmente tra procedimento di irrogazione immediata e procedimento di contestazione- irrogazione. Invero l'art. 17, 1 co., prima parte chiarisce che <<in deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo... possono essere irrogate, senza previa contestazione...>>. Risulta quindi con assoluta evidenza che il procedimento tipo è quello di cui all'art. 16, ope legis applicabile per tutte le violazioni formali; le disposizioni sui procedimenti di irrogazione immediata sono di stretta interpretazione ed applicazione, rispetto a quanto previsto dall'art. 16, stante la loro natura derogatoria. Gli uffici hanno facoltà di utilizzare il procedimento di contestazione- irrogazione anche

per le violazioni sostanziali, cui normalmente è applicabile il procedimento ex art. 17, 1 co., salva l'ovvia motivazione sull'esercizio di tale potere discrezionale. E' probabile che il procedimento di contestazione- irrogazione verrà utilizzato laddove emergono ipotesi complesse e problematiche di concorso di persone, e/o di responsabilità dell'autore mediato, e/o di coobbligazione solidale ex art. 11.

Il terzo comma dell'art. 17 si occupa dell'irrogazione immediata con iscrizione a ruolo. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni ex artt. 36 bis o 36 ter, d.lg. P.R. n. 600/1973, ovvero da liquidazioni ex artt. 54 bis e 60, 6 co., d.lg. P.R. n. 633/1972. Anche per queste violazioni l'ufficio può optare per il procedimento di contestazione- irrogazione.

10. La definizione agevolata.

Della definizione agevolata si occupano sia l'art. 16, 3 co., sia l'art. 17, 2 co. (nonché per taluni profili connessi l'art. 11, 4 e 5 co., e l'art. 12, 8 co.), per cui, a differenza della pregressa normativa, è ormai chiaro che la definizione è praticabile non soltanto per le violazioni formali, ma anche per quelle sostanziali (N. PENNELLA, **IV**. 287).

Per la verità la disciplina della definizione agevolata è contenuta essenzialmente nell'art. 16, 3 co.; l'art. 17, 2 co., si limita ad estenderne l'ammissibilità alle sanzioni relative alle violazioni sostanziali irrogate con provvedimento contestuale all'accertamento del tributo; mentre l'art. 17, 3 co., si occupa della definizione agevolata al solo fine di escluderne l'applicabilità alle sanzioni "irrogabili" mediante iscrizione a ruolo (ancorché l'ufficio opti per il procedimento di contestazione- irrogazione).

Nel termine per la proposizione del ricorso avverso l'atto di contestazione, i trasgressori ed i coobbligati possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata, e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. E' pacifico che in caso di pluralità di violazioni con indicazione di autonome sanzioni la definizione agevolata possa riguardare anche una soltanto delle contestazioni; è viceversa controverso se la definizione possa operare in relazione alle sanzioni determinate in base alle regole del concorso o della continuazione, pur deponendo favorevolmente la lettera dell'art. 17, 2 co., che parla di <<sanzione irrogata>>.

Con i pregevoli caratteri della generalità ed organicità che contraddistinguono il d. lg. n. 472/1997 la definizione agevolata sostituisce tutte le previgenti fattispecie di definizione in via breve, pagamento del sesto del massimo, conciliazione amministrativa ecc.

BIBLIOGRAFIA: I Sulla risalente, ma significativa, esperienza di cui alla legge 7 gennaio 1929, n. 4: **I**. L. RASTELLO, La pena pecuniaria nel diritto tributario, Roma, 1959. **II** Sull'inadeguatezza della riforma

tributaria del 1971-1973: **1.** G. FALSITTA, Note critiche sulla disciplina delle sanzioni fiscali nelle nuove imposte sui redditi, in *Imp. dir. erar.*, 1974, I, 1; **2.** A. DUS, Violazioni tributarie, in *Noviss. Dig. It.*, XX, 1975, 877. **III** Sull' interesse per la teoria del diritto punitivo comune –a seguito della l. n. 689/1981- anche nel settore delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie: **1.** D. COPPA e S. SAMMARTINO, Sanzioni tributarie, in *Enc. Dir.* (1989); **2.** M. REDI, Le violazioni finanziarie non costituenti reato, Torino 1990; **3.** L. DEL FEDERICO, Le sanzioni amministrative nel diritto tributario, Milano 1993; **4.** R. CORDEIRO GUERRA, Illecito tributario e sanzioni amministrative, Milano 1996. **IV** Sui profili teorici ed applicativi del sistema delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie di cui ai d.lg. 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473: **1.** F. BATISTONI FERRARA, La riforma del sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in *Riv. G.d.F.*, 1997, 1429; **2.** Id., Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, in *Dir. prat. trib.* 1999, I, 1509; **3.** A. GIOVANNINI, Dichiarazioni annuali e continuazione nelle violazioni amministrative, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 751; **4.** Id., Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in *Dir. prat. trib.*, I, 1997, 1196; **5.** R. LUPI, Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie, in *Rass. trib.*, 1998, I, 327; **6.** G. FALSITTA, Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 482; **7.** Id., Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali, in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 475; **8.** G. MARONGIU, La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, in *Dir. prat. trib.* 1998, I, 264; **9.** Id., Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373; **10.** E.M. AMBROSETTI, L'abrogazione dell'art. 8 legge n. 4/1929 e la nuova disciplina della continuazione nell'illecito tributario, in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 672; **11.** Id., Le sanzioni amministrative tributarie secondo il D. Legisl. n. 472 del 1997: un ulteriore passo verso un più organico sistema del diritto punitivo, in *Studium iuris*, 1999, 922; **12.** L. DEL FEDERICO, Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: in principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107; **13.** Id., Violazioni e sanzioni in materia tributaria (violazioni amministrative), *Enc. Giur.* (2000); **14.** Id. Stauto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali, in *Rass. Trib.* 2003, 855; **15.** B. BELLE', Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1213; **16.** B. ASSUMMA, Il principio di personalità della responsabilità negli illeciti tributari amministrativi con riferimento alla posizione del dipendente, in *Giur. imp.*, 2000, 244; **17.** R. BAGGIO, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in *Rass. trib.* 1999, I, 739; **18.** M. PIERRO, Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11 D. Lgs. n. 472 del 1997, in *Riv. dir. fin.* 1999, I, 224; **19.** L. TOSI, Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie, in *Rass. trib.*, 1999, I, 1336; **20.** AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26.12.1996 n. 662, a cura di M. MICCINESI, Padova 1999, 1065; **21.** S. SAMMARTINO, Il

procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative, in AA. VV., L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, coord. V. UKMAR, Padova 2000; **22.** N. PENNELLA, L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali, Padova 2000; **23.** AA. VV., La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, a cura di G. TABET, Torino, 2000; **24.** AA. VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di F. MOSCHETTI e L. TOSI, Padova 2000; **25.** C. CALIFANO, Procedure tributarie, procedimento in corso e favor rei, in Riv. Dir. Trib., 2003, 735; **26.** F. GALLO, L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie, in Rass. trib., 2005, 11.

Elenco lemmi:

- illecito amministrativo tributario
- legalità (principio di)
- favor libertatis (o favor rei)
- favor rei (o favor libertatis)
- personalità (principio di)
- colpevolezza (principio di)
- cause di non punibilità
- intrasmissibilità agli eredi
- concorso di persone
- autore mediato
- coobbligazione solidale
- responsabile per la sanzione
- persone giuridiche (responsabilità delle)
- azienda (cessione di)
- trasformazione di società
- fusione di società
- scissione di società
- concorso di violazioni
- illecito continuato
- ravvedimento operoso
- procedimenti sanzionatori
- definizione agevolata
- sanzioni amministrative tributarie
 - pecuniarie
 - accessorie
- violazioni amministrative tributarie
 - formali
 - sostanziali