

Lorenzo del Federico

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

SANZIONI IMPROPRIE ED IMPOSIZIONE TRIBUTARIA *

Premessa. -1) La giurisprudenza costituzionale. -2) La tipologia delle sanzioni, le sanzioni improprie e l'illecito tributario. -3) Le fattispecie più interessanti e discusse. -4) La legittimità costituzionale delle sanzioni improprie. -5) L'applicabilità del favor libertatis ex art. 3, D. Lgs. n. 472/1997. –Conclusioni.

Premessa.

Nel sistema tributario si rinvengono numerosi casi in cui il contribuente che viola determinati obblighi subisce l'applicazione di conseguenze sfavorevoli, in aggiunta alle vere e proprie sanzioni amministrative, e talvolta anche penali.

Si tratta di meccanismi che operano sia sul piano procedimentale –ad es. laddove vengano preclusi al contribuente quei mezzi di difesa, cui egli avrebbe avuto diritto qualora avesse osservato il precetto violato, o, a causa della violazione, vengano rafforzati i normali poteri di controllo ed accertamento dell'ufficio- sia sul piano sostanziale –ad es. quando, sempre a causa di una violazione, venga negata l'applicazione di deduzioni e/o di detrazioni, o venga comunque incrementato l'imponibile sottoponendo a tassazione fatti che altrimenti sarebbero stati in tutto o in parte irrilevanti.

La tematica risulta di notevole delicatezza in quanto coinvolge fondamentali valori costituzionali, ed in particolare per i profili procedimentali il diritto di difesa (art. 24), e per i profili sostanziali il principio di capacità contributiva (art. 53), oltre alla immanente problematica delle sanzioni punitive (artt. 25 e 27).

Al riguardo la dottrina ha parlato di sanzioni improprie¹, criticando aspramente soprattutto l'alterazione della disciplina sostanziale, mentre la Corte Costituzionale

*Tratto da AA.VV., Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006.

¹ RASTELLO, Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale), in Noviss. Dig. It., 645, PUOTI, Appunti sulla pretesa incostituzionalità dell'art. 109 lett.c) T.U. imposte dirette, in Riv. dir. fin., 1970, II, 200; BOSELLO, Il fallimento fiscale, in Giur. comm., 1974, I, 452, DE MITA, L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario, in Riv. dir. fin., 1981, I, 608, Id., Il diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale, in Fisco e Costituzione, vol. I, 1984, 13; Id., Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 2000, 37; TINELLI, Rilievi sulla tutela giuridica della contabilità fiscale degli ammortamenti, in Riv. dir. fin., 1981, I, 278; LUPI, Sulla legittimità costituzionale del secondo e del terzo comma dell'art. 74 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in Riv. dir. fin., 1983, II, 108; LA ROSA, La indeducibilità dei costi ed oneri non registrati, avanti la Corte Costituzionale, in Dir. prat. Trib., 1983, II, 3; Id., Le norme "generali" sui rapporti tra bilancio e dichiarazione, in AA. VV., Il reddito d'impresa nel nuovo Testo unico, Padova, 1988, 585; BAFILE, Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa, in Rass. Trib., 1984, I, 185.

tende a giustificare il fenomeno proprio in ottica sanzionatoria, ritenendo legittimi i trattamenti differenziati fra contribuenti che osservano il precetto e contribuenti che viceversa lo violano².

In molte occasioni la connotazione *latu sensu* sanzionatoria di tali meccanismi ha consentito alla Corte di superare le contestazioni basate sugli artt. 24 e 53, senza incappare nei vincoli peculiari del sistema delle sanzioni punitive, ciò in quanto l'orientamento assolutamente prevalente circoscrive l'applicabilità degli artt. 25 e 27 alle sole sanzioni penali³.

L'atipicità delle sanzioni improprie e l'inesistenza di uno specifico criterio costituzionale di riferimento, hanno quindi suggellato la legittimità del fenomeno, salvi, ovviamente, i profili di razionalità.

Del resto, a prescindere dal livello costituzionale, per risalente tradizione, nel nostro ordinamento la disciplina delle sanzioni punitive è sempre stata incentrata sul principio di tipicità: nel sistema penale, così come nel sistema sanzionatorio finanziario di cui alla legge 7.1.1929, n. 4, la tipologia delle sanzioni era ben delineata, e soltanto laddove risultavano irrogabili le sanzioni specificamente previste era conseguentemente applicabile il regime giuridico dell'illecito. Tale assetto consentiva di semplificare anche il problema della distinzione tra reato ed illecito finanziario meramente amministrativo, risultando determinante e risolutiva la positivizzazione della correlazione tra tipo di sanzione e tipo di illecito operata dalla fondamentale legge del 29 (artt. 2, 3 e 5) e dal Codice Penale (artt. 17-20).

Tuttavia il diffondersi della depenalizzazione e l'avvento della legge 24.11.1981, n. 689, contenente una compiuta disciplina in materia di sanzioni amministrative generali (ancorché di dubbia applicabilità in materia tributaria), ha dato impulso ad analisi volte ad individuare sul piano ontologico e sostanziale i criteri di differenziazione tra illecito penale ed illecito amministrativo, nonché l'ambito del concetto di sanzione punitiva⁴. Il dibattito ha poi seguito la scia della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, secondo cui anche le sanzioni amministrative sono riconducibili alla "materia penale" in senso sostanziale (*rectius* al diritto punitivo)⁵.

Per quanto riguarda specificamente la materia tributaria l'attenzione per lo studio del sistema sanzionatorio, era venuta meno con la riforma del 1971-73, in quanto il Legislatore aveva marginalizzato il ruolo della legge del 29, rinunciando altresì a

² 12.7.1967, n. 103, in Gazz. Uff. 17.7.1967; 28.12.1970, n. 201, ibidem 30.12.1970; 8.7.1982, n. 121, ibidem 14.7.1982; 17.11.1982, n. 186, ibidem 24.11.1982.

³ V. per tutti PALIERO- TRAVI, La sanzione amministrativa: Profili sistematici, Milano 1988, 139.

⁴ In argomento v. i fondamentali contributi di: M.A. SANDULLI, Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziali e procedurali, Napoli 1983; VIGNERI, La sanzione amministrativa: Origine e nozione, Padova 1984; BARATTI, Contributo allo studio della sanzione amministrativa, Milano 1984; PALIERO- TRAVI, La sanzione amministrativa cit.; PAGLIARI, Profili teorici della sanzione amministrativa, Padova 1988; ROSINI, Le sanzioni amministrative, Milano 1991.

⁵ V. per tutti PALIERO, "Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" ad una svolta radicale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894.

concepire una nuova legge generale; dalla riforma degli anni settanta emerse quindi una disciplina delle violazioni e sanzioni caotica e frammentaria, dispersa nella variegata legislazione tributaria che andava man mano stratificandosi⁶.

In tale contesto è maturata la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario di cui ai D. Lgs. 18.12.1997, nn. 471, 472 e 473. Il nuovo sistema, ed in particolare dal D. Lgs. n. 472/1997 (che ha preso il posto della legge n. 4/1929), risulta fortemente innovativo. Il Legislatore ha optato decisamente per la concezione "punitiva" delle sanzioni amministrative tributarie, pur non recependo appieno la disciplina, ormai matura ed ampiamente sperimentata, della legge n. 689/1981⁷.

Orbene proprio tale evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario ha reso attuale, e gravido di implicazioni applicative, il dibattito sulle sanzioni improprie (v. infra § 5), che sino ad oggi aveva destato l'attenzione degli studiosi e della giurisprudenza soltanto per i delicatissimi problemi di legittimità costituzionale.

-1) La giurisprudenza costituzionale.

Per la prima volta la Corte Costituzionale ha affrontato un caso evocativo della tematica delle sanzioni improprie con la sentenza 12.7.1967, n. 103⁸.

La questione di legittimità, incentrata sugli artt. 3 e 53, riguardava l'art. 22, 1 co., D.P.R. 5.7.1951, n. 573, secondo cui, in caso di omessa dichiarazione dei redditi, continuavano ad essere iscritti a ruolo i redditi accertati per l'anno precedente aumentati del 10%, salve eventuali rettifiche da parte dell'Ufficio. La norma veniva contestata in quanto ritenuta tale da creare una disparità di trattamento fra il contribuente che ometteva di presentare la dichiarazione dei redditi e gli altri contribuenti che realizzavano redditi della stessa entità; emergeva poi la violazione del principio di capacità contributiva, in quanto il contribuente che aveva omesso di presentare la dichiarazione non era tassato in ragione della sua situazione reddituale effettiva⁹.

⁶ Tuttavia nella dottrina tributaria non sono mancati studi approfonditi, sollecitati per un verso dalla vis espansiva della legge n. 689/1981 e della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, e per altro verso proprio dalla cronica caoticità raggiunta dalla legislazione, v. in particolare: COPPA - SAMMARTINO, Sanzioni tributarie, in Enc. Dir.; REDI, Le violazioni finanziarie non costituenti reato, Torino 1990; DEL FEDERICO, Le sanzioni amministrative nel diritto tributario, Milano 1993; Iniziativa CNEL "Fisco ordinato", e consequenziali Progetto Batistoni Ferrara e controproposta Coppa - Sammartino (v. Analisi e proposte per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie, in Rass. trib., 1994, I, 1210); CORDEIRO GUERRA, Illecito tributario e sanzioni amministrative, Milano 1996.

⁷ Per un quadro completo della riforma v.: 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; AA. VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di F. MOSCHETTI e L. TOSI, Padova 2000.

⁸ In Riv. dir. fin., 1968, II, 26; v. le note di MARONGIU, Sulla reiscrizione a ruolo per omessa dichiarazione dei redditi, in Giur. It., 1968, I, 1, 129, e di PERRONE, Una sentenza di accoglimento parziale in tema di capacità contributiva, in Riv. dir. fin., 1968, II, 119.

⁹ Per l'inquadramento della norma, ormai da tempo abrogata, v. anche POTITO, Natura e limiti di applicazione della maggiorazione del 10% del reddito iscritto per l'anno precedente in caso di omessa dichiarazione, in Riv. dir. fin., 1964, II, 347.

La Corte ha ritenuto inconferente il richiamo al principio di uguaglianza in quanto “non è ravvisabile una identità di situazione tra il contribuente che ha ottemperato al dovere dell'annuale dichiarazione dei redditi e quello che non lo ha compiuto. Chi ha omesso di presentare la denuncia versa in una palese posizione antiggiuridica e... il principio di uguaglianza non può essere invocato da chi si pone in una situazione di illecito”¹⁰.

Viceversa maggiore pregnanza è stata riconosciuta al principio della capacità contributiva, laddove la Corte ha distinto la parte della norma secondo cui in caso di omessa dichiarazione continuano ad essere iscritti a ruolo i redditi accertati per l'anno precedente, da quella che dispone l'aumento del 10%.

Nulla quaestio sotto il primo profilo: la reiscrizione a ruolo dei redditi accertati per l'anno precedente va considerata come una conseguenza dell'obbligo della presentazione annuale della dichiarazione, anche in assenza di variazioni; più in generale l'accertamento del reddito imponibile avviene attraverso un'attività di collaborazione fra contribuente ed Amministrazione, per cui quando viene meno detta collaborazione, nel caso cioè di comportamento omissivo del contribuente, è ragionevole determinare in via presuntiva il reddito da iscrivere a ruolo in misura eguale a quella accertata per il periodo precedente; infine non risulta configgente con il principio di capacità contributiva il fatto che l'iscrizione a ruolo basata su tale presunzione sia a titolo definitivo e sia esclusa la revisione in diminuzione, e ciò nonostante che al contribuente sia consentito ricorrere contro il ruolo nei soli casi d'inesistenza o intassabilità del reddito.

Sotto il secondo profilo la Corte ha invece accolto la questione di legittimità, ritenendo violato l'art. 53, 1 co.: “la pura e semplice considerazione di un presumibile ulteriore sviluppo dell'attività del contribuente con conseguente aumento del reddito è inidonea a legittimare l'automatica maggiorazione del 10%, poiché nessun elemento concreto o indice positivo può essere posto a suo fondamento”; la norma preclude al contribuente di dimostrare di aver realizzato un reddito inferiore a quello iscritto a ruolo ed “è del tutto irrazionale estendere tale preclusione all'aumento del 10%”¹¹. La Corte ha fatto riferimento al solo art. 53, 1 co., ma è innegabile la latente preoccupazione per la lesione del diritto di difesa ex art. 24 Cost., in ragione della preclusione della prova contraria, derivante dalla particolare natura della presunzione e della iscrizione a ruolo a titolo definitivo,

I punti salienti di tale sentenza sono quindi: -la stigmatizzazione del comportamento illecito del contribuente quale criterio di discriminazione; -la giustificazione, in ottica presuntiva, di una conseguenza sfavorevole all'autore dell'illecito, di natura

¹⁰ Sul punto viene richiamata Corte Cost. 9.4.1963, n. 45, in tema di imposta di registro, atti non registrati e tutela giurisdizionale (in Gazz. Uff. 13.4.1963).

¹¹ Sulla natura sanzionatoria di tale reiscrizione v. POTITO, Natura e limiti dell'applicazione della maggiorazione cit., 345; per la svalutazione dei profili sanzionatori v. criticamente: FALSITTA, Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali, in Riv. dir. fin., 1968, II, 13-15; PERRONE, Una sentenza cit., 123, MARONGIU, Sulla reiscrizione cit., 129. MICHELI, Capacità contributiva reale e presunta, in Giur. Cost., 1967, 1533, qualificava la reiscrizione maggiorata come sanzione civile.

procedimentale, ancorché tanto incisiva da escludere la prova contraria; -la censura della automatica maggiorazione del 10%, in quanto irragionevole in ottica presuntiva. Una seconda sentenza, 18.6.1970, n. 114¹², ha vagliato il fallimento fiscale, secondo la disciplina di cui agli artt. 261 e 262, T.U.I.D. 29.1.1958, n. 645¹³.

Nelle ordinanze di rimessione, incentrate sull'art. 3 Cost., si paventava l'illegittimità dell'istituto, in quanto "per una causa (l'inadempienza) meno rilevante dell'insolvenza, tende a conseguire gli stessi gravi effetti personali e patrimoniali: ciò, mediante la sovrapposizione di una finalità intimidatrice preventiva, propria delle sanzioni penali, alla finalità esecutiva, propria del fallimento ordinario". Tuttavia la Corte ha perentoriamente affermato "che la procedura... riveste natura e carattere peculiari alla categoria di coloro che esercitano attività economica organizzata ad impresa, in quanto obbligati a pagare le imposte sui redditi..."; stanti i particolari presupposti e la conclamata situazione di inadempienza non può essere quindi invocato il principio di uguaglianza.

Ma in questa sede interessa soprattutto il passaggio in cui il giudice *a quo*, "pur ammettendo la diversità di situazioni, prospetta tuttavia... la questione sotto il profilo di una sproporzione di trattamento tra la sanzione riservata agli imprenditori commerciali e quella riservata ai comuni debitori di imposta: tanto più che per i primi è sufficiente il solo presupposto dell'inadempienza in luogo della condizione di accertata "insolvenza". In merito la Corte, pur ritenendo sussistente la natura sanzionatoria, ha evidenziato che "come più volte ritenuto (sentenze n. 25 del 1967; n. 104 del 1968 e n. 48 del 1969) è affidata al legislatore la valutazione discrezionale delle singole condotte antigiuridiche al fine di farne derivare il trattamento sanzionatorio da applicare: il che, rapportato all'art. 3 della Costituzione, si risolve nella giustificazione della prevalenza della differenziazione sulla uniformità (citata sentenza n. 104 del 1968)"; in tale ottica "l'unico limite è segnato dalla razionalità dell'apprezzamento del legislatore".

Soltanto a distanza di molti anni i giudici costituzionali giungeranno a dichiarare l'illegittimità del fallimento fiscale (ex art. 97, 3 co., D.P.R. n. 602/1973¹⁴) per violazione dell'art. 24 Cost., ma evitando ogni riferimento alla sua natura sanzionatoria¹⁵, per cui la problematica perde rilievo ai nostri fini.

¹² In Foro it., 1970, I, 2303. Si segnalano anche altre pronunce della Corte attinenti al fallimento fiscale, ma di scarso interesse: 11.9.1971, n. 195, in Gazz. Uff. 9.12.1971; 8.7.1975, n. 215, in Giust. cost., 1975, 1638; 23.2.1989, n. 66, in Il fallimento, 1989, 494; 9.3.1992, n. 89, in Gazz. Uff. 18.3.1992.

¹³ In argomento v. MICHELI, Il fallimento per debito di imposta davanti alla Corte Costituzionale, in Riv. dir. proc., 1971, 337, il quale valorizza particolarmente la natura punitiva dell'istituto; per ulteriori riferimenti v. pure SALANITRO, Il fallimento per inadempimento del debito di imposta, in Banca e borsa, 1972, I, 400.

¹⁴ Su tale disciplina v.: BOSELLO, Il fallimento fiscale cit.; DOLFIN, Annotazioni in tema di fallimento fiscale, in Riv. dir. fin., 1985, II, 65.

¹⁵ Corte Cost. 9.3.1992, n. 89, in Dir. prat. trib., 1992, II, 308, con note di: MAGNANI, "Requiem" per il fallimento fiscale, ibidem; MAGLIARO, La incostituzionalità del fallimento "fiscale" si è palesata alla Consulta, in Giur. It., 1992, I, 1, 2057; DEL FEDERICO, Illegittimità costituzionale del fallimento fiscale: tra proporzionalità della sanzione, adeguatezza dell'esecuzione concorsuale e

Nella pronuncia 28.12.1970, n. 201, la Corte ha affrontato la questione di legittimità dell'art. 109 lett. c) del T.U.I.D. n. 645/1958, sempre in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.¹⁶.

Nell'ordinanza di rimessione si assumeva che la norma dava luogo ad una irrazionale disparità di trattamento nella parte in cui prevedeva l'indeducibilità dal reddito di determinate spese non risultanti da apposita registrazione cronologica, in quanto l'imposta finiva per essere applicata in misura diversa a seconda che i contribuenti avessero, o meno, adempiuto alla prescritta registrazione, sebbene in presenza di uno stesso reddito sostanzialmente determinabile secondo criteri di effettività.

Rispetto al principio di uguaglianza la Corte ha ritenuto ragionevole che la norma, ispirata dalla necessità di tutelare l'interesse fiscale, abbia subordinato la deducibilità di determinate spese alla condizione che esse risultino cronologicamente registrate; invero tutti i soggetti tassabili in base al bilancio si trovano in posizione identica, essendo loro riconosciuto uguale diritto alla detraibilità dal reddito delle somme pagate a terzi; "vi è pertanto nella norma una identità di effetti per tutti i destinatari che ne osservino il precetto", ma (e qui il principio si è ormai consolidato) "non possono... invocare identico trattamento, proprio in virtù del principio di uguaglianza, coloro i quali tale precetto non intendono osservare"; "l'indeducibilità delle spese... come conseguenza dell'inadempimento dell'obbligo imposto non può ritenersi perciò in contrasto col principio di uguaglianza".

Rispetto al principio di capacità contributiva la Corte chiarisce poi che "la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata alla osservanza di un dato obbligo".

Ancora una volta il punto saliente è quello della rilevanza del comportamento illecito del contribuente, cui si affianca la giustificazione di una diversa entità del tributo, proprio come conseguenza della violazione (ed anche questo principio si va consolidando).

Segue la sentenza 8.7.1982, n. 121, in cui, agevolata dalla linearità della fattispecie, la Corte utilizza il concetto dell'onere, senza dover giustificare l'effetto sfavorevole per il contribuente come conseguenza della violazione di un obbligo: "il diverso pregiudizio in fatto derivante al contribuente dalla mancata tempestiva documentazione delle spese incrementative (con conseguenze che si assumono più gravi) ovvero dalla tardiva denuncia del trasferimento accompagnata dalla documentazione non assume rilievo costituzionale, stante anche la considerazione che nella prima ipotesi si tratterebbe del mancato perseguimento di un utile derivante dall'adempimento di un onere, mentre nella seconda ipotesi si tratterebbe di sanzioni conseguenti alla violazione di obblighi del contribuente e del notaio" (arg. ex art. 18, D.P.R. 26.10.1972 n. 643, in tema di INVIM)¹⁷.

Nonostante la marginalità della sentenza n. 121/1982 rispetto alla problematica delle

diritto di difesa, in Riv. dir. trib., 1993, II, 18 e seg..

¹⁶ In Foro It., 1971, I, 329; in dottrina v. PUOTI, Appunti sulla pretesa incostituzionalità cit..

¹⁷ V. criticamente DE MITA, Fisco e Costituzione cit., I, 667, il quale ritiene che l'indeducibilità derivante dal mancato assolvimento dell'onere possa essere successivamente sanata mediante adeguata dimostrazione in sede contenziosa.

sanzioni improprie, il riferimento all'onere è significativo, per cui si avrà modo di tornare sull'argomento (§ 4).

L'evoluzione giurisprudenziale giunge poi nota sentenza 17.11.1982, n. 186, nella quale la Corte ribadisce fermamente i principi già affermati nella precedente pronuncia n. 201/1970. Questa volta la Corte è chiamata a pronunciarsi sul più maturo e sperimentato art. 74, D.P.R. 29.9.1973, n. 597, in tema di IRPEF, omologo all'art. 109 del T.U.I.D. n. 645/1958; il contesto è quello di una forte valorizzazione della contabilità ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi¹⁸, ma la posizione della Corte sulla indeducibilità dei costi non registrati resta invariata¹⁹.

La fattispecie merita attenzione in quanto su di essa si sono incentrate talune significative aperture garantiste della Corte di Cassazione in materia di sanzioni improprie (§ 5).

Come è noto l'art. 74 stabiliva che nella determinazione del reddito d'impresa doveva tenersi conto dei costi, delle spese e degli altri componenti negativi, ma poneva le condizioni in presenza delle quali tali componenti negativi erano deducibili: essi, infatti, dovevano risultare registrati nelle scritture contabili appositamente prescritte ai fini fiscali (3 co.) ed imputati al conto profitti e perdite (2 co); ciò sia per comprovarne l'effettività, sia per consentire all'Ufficio adeguati controlli sulla coerenza dell'impianto contabile e sulle sue risultanze.

Stante l'identità di ratio tra art. 74 D.P.R. n. 597/1973 ed art. 109 T.U.I.D. n. 645/1958 le motivazioni della Corte si collocano nel solco del precedente, ed è significativo che, nonostante la coeva sentenza n. 121/1982, non emerga nessuna argomentazione basata sulla figura dell'onere. Ancora una volta viene puntualizzato che "che la determinazione del quantum del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere ben può essere dalla legge subordinata alla osservanza di taluni obblighi, come appunto avviene nella fattispecie...".

Infine, a più riprese, e sotto diversi profili, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'art. 55, 1 co., D.P.R. 26.10.1972, n. 633, secondo cui quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione l'Ufficio può procedere ad accertamento induttivo ed in tal caso sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte regolarmente risultanti dalle liquidazioni prescritte.

Nelle ordinanze 26.1.1988, n. 108, 14.7.1988, n. 817, 15.11.1988, n. 1038, 6.7.1989, n. 385, e 19.5.1993, n. 246²⁰, la Corte ha dichiarato infondate le questioni di legittimità prospettate in riferimento agli artt. 3 e 53, 1 co., rilevando che l'ordinamento tributario, per sua natura, si fonda anche su doveri di lealtà e correttezza da parte del contribuente; pertanto, il Legislatore può, nella sua discrezionalità, dettare misure atte a prevenire l'inosservanza di tali doveri purché

¹⁸ Tale norma è stata ripetutamente modificata, l'art. 74 D.P.R. n. 597 è stato sostituito dall'art. 75 T.U.I.R. 22.12.1986, n. 917, poi a sua volta sostituito dall'art. 109 dello stesso T.U.I.R., così come modificato dal D. Lgs. 12.12.2003, n. 344.

¹⁹ LUPI, Sulla legittimità costituzionale cit.; LA ROSA, La indeducibilità cit.; Id., Le norme "generali" cit.; BAFILE, Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio cit..

²⁰ Edite in Gazz. Uff. 10.2.1988, 20.7.1988, 23.11.1988, 12.7.1989 e 26.5.1993.

non risultino superati i limiti della ragionevolezza; secondo la Corte ciò non accade per la disposizione che, in materia di IVA, impedisce di tener conto di quella parte di imposta risultante da fatture regolari ma non inserite in dichiarazione, in quanto omessa (quand'anche trattasi di fatture portate a conoscenza dell'ufficio e da questi utilizzate per la ricostruzione del volume di affari).

Dalla giurisprudenza costituzionale emerge quindi la ferma giustificazione dei trattamenti di sfavore per il contribuente che non abbia adempiuto un determinato obbligo impostogli dalla legge, e ciò sia nel caso di effetti sfavorevoli sul piano procedimentale, sia nel caso di effetti sfavorevoli sul piano sostanziale, ritenendosi pertanto comprimibile anche il principio di capacità contributiva.

Tuttavia la Corte non ha mai parlato al riguardo di sanzioni improprie, essendosi sempre mostrata piuttosto restia a qualificare la fenomenologia esaminata.

Si può quindi dire che la categoria delle sanzioni improprie sia per lo più di elaborazione dogmatica, ancorché la stessa dottrina che ne ha percepito l'esistenza ne neghi poi l'utilità, collocando ogni questione in merito sul piano della legittimità costituzionale.

-2) La tipologia delle sanzioni, le sanzioni improprie e l'illecito tributario.

Da tempo la dottrina tributaria fa riferimento alle sanzioni improprie o atipiche (rispetto alla tradizionale pena pecuniaria o alla soprattassa), in relazione ad istituti che in un modo o nell'altro, più o meno indirettamente, sono utilizzati dal legislatore come strumenti di reazione ad un comportamento non conforme al precetto²¹.

Tuttavia è necessario fare chiarezza, sia per il notevole impatto prodotto dal processo di depenalizzazione ed in particolare dalla legge n. 689/1981 sulla elaborazione del c. d. diritto punitivo, sia per gli evidenti condizionamenti subiti dal diritto nazionale a seguito della concezione sostanzialistica della materia penale fatta propria dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sia, infine, in ragione della recente evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

Come è noto il concetto di sanzione è tanto ampio da ricomprendere tutti i meccanismi di reazione all'illecito (alla violazione del precetto). Sul piano della politica del diritto il legislatore (salvi i fondamentali limiti di ordine costituzionale) è libero di scegliere le più adeguate tecniche di reazione: possono essere utilizzate sanzioni di natura penale, civile o amministrativa, di tipo affittivo (o punitivo che dir si voglia), riparatorio, interdittivo o preclusivo²². Si tratta di tecniche di reazione

²¹ A volte si è parlato anche di sanzioni in senso lato o genericamente di sanzioni civili; sul fenomeno: A. BERLIRI, *Le leggi del registro*, Milano 1952, 394; A. UCKMAR, *La legge di registro*, III, Padova, 1958, 161, MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.* 1964, I, 15; in senso particolarmente critico RASTELLO, *Sanzioni tributarie cit.*, 645, PUOTI, *Appunti sulla pretesa incostituzionalità cit.*, 200; BOSELLO, *Il fallimento cit.*, 452, DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza cit.*, 608, Id., *Il diritto tributario cit.*, 13; Id., *Interesse fiscale cit.*, 37; TINELLI, *Rilievi sulla tutela giuridica cit.*, 278, LUPI, *Sulla legittimità costituzionale cit.*, 108; LA ROSA, *La indeducibilità cit.*, 3; Id., *Le norme "generali" cit.*, 585; F. TESAURO, *Conseguenze sostanziali delle irregolarità contabili*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1987, 951; PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano 1987, 44-45.

²² Un risalente tentativo, coraggioso quanto utopistico, di razionalizzazione

all'illecito accomunate dalla finalità di conservazione dell'ordinamento. In una prospettiva funzionalistica sono state qualificate sanzioni anche le misure premiali, concepite non come reazione alla violazione, ma come stimolo all'osservanza dell'ordinamento²³; in tale prospettiva è stata inoltre individuata anche la sanzione premiale negativa, che si concreta in un particolare tipo di premio, consistente nell'esclusione della sanzione negativa applicabile per la violazione commessa²⁴.

Già in altra sede è stata ampiamente motivata l'opportunità di delimitare rigorosamente la categoria delle sanzioni afflittive-punitive, anche nell'ambito del diritto tributario²⁵, si tratta ora di verificare la consistenza delle così dette sanzioni improprie, di tentare l'identificazione della categoria e di vagliarne le implicazioni sistematiche e le ricadute applicative.

Si intende quindi indagare il tema delle sanzioni improprie non come contenitore di misure funzionali all'osservanza dell'ordinamento, quali nel nostro settore anche i benefici fiscali o i condoni premiali — laddove il termine «improprie» sarebbe diretto a distinguere tali tecniche premiali dalle sanzioni afflittive — quanto piuttosto come vera e propria categoria ricomprensiva di strumenti di reazione alla violazione del precetto, caratterizzati da un apprezzabile grado di afflittività. Riguardo a questo più ristretto, ma sempre troppo ampio, gruppo di fattispecie, debbono compiersi comunque ulteriori delimitazioni.

In primo luogo va sgombrato il campo, per evitare sovrapposizioni con la categoria delle sanzioni civili (riparatorie o reitegratorie che dir si voglia), di cui è agevole rilevare l'estraneità con la problematica in esame, giacché il dato peculiare, presente in tutte le fattispecie trattate dalla giurisprudenza costituzionale, e dalla dottrina qualificate come sanzioni improprie, è costituito da una pur minima afflittività, non esplicitata sul piano giuridico formale, ma pur sempre rilevante in termini funzionali, tanto da indurre l'interprete ad evocare il fenomeno sanzionatorio, in senso punitivo²⁶.

Vi sono poi strumenti di stampo palesemente sanzionatorio-punitivo, atipici rispetto alle sanzioni disciplinate in passato dalla legge del 29, e poi riprese nelle varie leggi

della scelta tra sanzioni penali e sanzioni amministrative si rinviene nella Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri 19/12/1983 (in Gazz. Uff. suppl. ord. 23/1/1984).

²³ BOBBIO, Verso una teoria funzionalistica del diritto, 80 e seg., e La funzione promozionale del diritto, 25 e seg., entrambi in Dalla struttura alla funzione, Milano 1977; per una rassegna delle vane posizioni dottrinali v. PAGLIARI, Profili teorici della sanzione amministrativa cit., 33 e seg.

²⁴ Si tratta di complessa tematica di teoria generale approfonditamente esaminata da PREZIOSI, Il condono cit., *passim*, il quale nell'ambito del diritto tributario riconduce alla *funzione premiale negativa* i tipi di condono condizionati dal comportamento meritorio del contribuente, ed alla mera *clemenza fiscale*, le fattispecie caratterizzate dall'automatismo del beneficio.

²⁵ DEL FEDERICO, Le sanzioni cit., 19 e seg.

²⁶ Per rendersi conto di ciò è sufficiente esaminare la casistica di cui agli §§ 1 e 3; il riferimento alle qualificazioni dottrinali riguarda i contributi coevi alla giurisprudenza costituzionale, nei quali, come si vedrà, il fenomeno delle sanzioni improprie inizia ad essere percepito in modo più consapevole sul piano strutturale e funzionale.

di settore (pena pecuniaria, soprattassa, chiusura di un pubblico esercizio, di un negozio ecc.), ed ora dal D. Lgs. n. 472/1997 (sanzione pecuniaria, sanzioni accessorie); si pensi in tale ottica alla penale per il mancato o tardivo versamento all'Erario da parte delle aziende di credito delegate dal contribuente, o a vecchie ipotesi di sanzioni interdittive, quali la sospensione dall'iscrizione nell'albo professionale, lo scioglimento degli organi amministrativi di un'azienda di credito, il ritiro della carta di circolazione ecc.²⁷. Tali istituti possono senz'altro inquadrarsi, di volta in volta, tra le sanzioni principali o tra le sanzioni accessorie; per essi è palese la struttura e la qualificazione giuridico formale di sanzioni in senso stretto.

A questo punto è necessaria una puntualizzazione metodologica e concettuale: ai fini della qualificazione della sanzione amministrativa, è decisiva la struttura normativa della fattispecie: a) *precetto*, b) *antigiuridicità formale (significazione normativa del disvalore etico-sociale)*, c) *sanzione*, d) *procedimento*; solo nei casi dubbi, ove si accerti l'inadeguatezza del metodo strutturale in presenza di fattispecie anomale, potrà essere svolta, in via suppletiva, un'indagine funzionale.

E' bene ricordare che nel vivo della stagione della grande riforma tributaria degli anni settanta fra i tributaristi vi era la tendenza a parlare distintamente di sanzioni indirette e di sanzioni improprie, apparendo la prima categoria tipizzata dall'espressa previsione fattane dall'art. 10, 2 co., punto 12 della legge delega 9.10.1970, n. 825, che prevedeva "la comminazione, per ipotesi tassativamente determinate, di sanzioni indirette nella sfera delle cariche, degli incarichi, degli appalti pubblici, delle licenze, delle concessioni amministrative, delle abilitazioni professionali e simili..."²⁸. Viceversa sia la dottrina più risalente, sia la dottrina attuale utilizzano scambievolmente le formule sanzioni indirette²⁹ e sanzioni improprie, pur tendendo a preferire, in chiave fortemente critica, la seconda.

Per sanzioni improprie deve intendersi quindi quel coacervo di *strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e pur tuttavia aventi funzione affittiva-punitiva, concorrente con altre funzioni*³⁰ e non prevalente³¹.

²⁷ Gran parte di tali istituti è stata abrogata dal D. Lgs. n. 472/1997, v. BORSARI, sub art. 21, in AA. VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria cit., 629 e seg.

²⁸ Era diffuso l'accostamento, in termini meramente descrittivi, tra le sanzioni indirette a quelle accessorie. Si discostano da tale tendenza COPPA-SAMMARTINO, Sanzioni cit. 426, e FANTOZZI, Diritto tributario, Torino 1991, 444, 451-452, che individuano un concetto originale di sanzioni indirette e si dichiarano assolutamente contrari alla distinzione tra sanzioni proprie ed improprie, negando a queste ultime ogni utilità e fondamento; per tali Autori le sanzioni indirette consistono in vere e proprie sanzioni, qualificate e disciplinate come tali, che producono effetti giuridici, riconducibili alla violazione di una norma tributaria, ma apprezzabili in altri settori del diritto.

²⁹ GALGANO, Alla ricerca delle sanzioni civili indirette: premesse generali, in Contr. e impr., 1987, 533, parla di sanzioni indirette in «riferimento a misure che della sanzione hanno soltanto la funzione: mirano a garantire l'effettività dell'ordinamento giuridico, a prevenire la trasgressione di precetti posti a salvaguardia di interessi generali».

³⁰ Il fenomeno oltre che nel diritto tributario (ove in termini generali v. MICHELI, Corso di diritto tributario, Torino 1981, 64) si rinviene anche in altri settori del diritto pubblico, si vedano ad es. le stimolanti considerazioni di GUARINO, Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di

Al riguardo si rende necessaria qualche chiarimento tuttavia i temi della funzione tipica delle sanzioni, della funzione tipica del tributo, ed ancor più il problema della polifunzionalità della sanzione e del tributo, richiederebbero un'ampiezza di analisi certamente incompatibile con il taglio del presente lavoro. Qui sembra sufficiente evidenziare che la sanzione ha per fine tipico la repressione dell'illecito, mentre il tributo ha per fine tipico la contribuzione alle pubbliche spese; le stesse sanzioni pecuniarie pur arrecando un vantaggio patrimoniale all'ente impositore, non sono preordinate a questo fine, avendo la funzione di infliggere un sacrificio al trasgressore; peraltro il discrimine tra sanzione e tributo non è dato semplicemente dalla funzione tipica, che può essere non esclusiva, ma piuttosto dalla funzione prevalente, che in quanto tale risulta assorbente e qualificante; per le sanzioni punitive si parla di pluridimensionalità, nel senso di polifunzionalità, concorrendo, quali diverse modalità espressive tipiche della funzione afflittiva (o punitiva), la funzione retributiva, la funzione di prevenzione generale e la funzione di prevenzione speciale; in contrapposizione al tributo per l'individuazione della sanzione e della funzione afflittiva si dovrà tener conto della natura giuridico-formale della fattispecie, del presupposto, della compresenza di sanzioni penali, amministrative e/o civili, del parametro di quantificazione, dell'entità ed infine della destinazione del prelievo³².

La notevole complessità del suindicato schema di indagine potrebbe indurre prima facie a condividere le perplessità di fondo avanzate in ordine alla distinzione tra sanzioni proprie ed improprie³³, tuttavia, ove si riesca ad individuare nella categoria in esame elementi comuni con il fenomeno sanzionatorio, sembrerebbero possibili riflessioni costruttive; deve poi prestarsi comunque attenzione all'ambigua tecnica legislativa di sanzionare in modo occulto³⁴, senza le garanzie indefettibili del diritto

indirizzo, in Scritti di diritto pubblico dell'economia, Milano 1962, 125 e seg.; più di recente BASSI, Sanzioni amministrative edilizie e interesse pubblico, in Riv. trim. dir. pubbl., 1981, I, 480 e seg.

³¹ Premessa la situazione base della reazione dell'ordinamento alla commissione di un illecito, ove la funzione afflittiva dello strumento di reazione fosse prevalente, e perciò qualificante, si avrebbe una vera e propria sanzione punitiva *camuffata* (v. infra).

³² Per gli approfondimenti v. DEL FEDERICO, Le sanzioni cit., 23 e seg., 147 e seg., 167 e seg.; MARCHESELLI, Le attività illecite tra Fisco e sanzione, Padova, 2001, 17 e seg..

³³ Osservano COPPA-SAMMARTINO, Sanzioni cit., 425, che «se le cosiddette sanzioni improprie non sono sanzioni, la distinzione rispetto a quelle proprie perde qualsiasi rilevanza sotto il profilo scientifico ed anzi ostacola la corretta comprensione del fenomeno»; analoghe riserve sono espresse dalla maggior parte della dottrina, che evidenzia l'inconsistenza e l'inutilità della categoria.

³⁴ Il fenomeno è stato acutamente percepito da PALAZZO, Il principio di determinatezza nel diritto penale, Padova 1979, 191, il quale rileva che «è indispensabile tentare di delimitare con la massima precisione possibile l'ambito di applicazione delle norme costituzionali che impongono obblighi al legislatore al fine di evitare che quest'ultimo si sottragga a quegli obblighi ricorrendo all'espedito di qualificare formalmente una determinata disciplina come estranea all'ambito di applicazione della norma costituzionale, come ad esempio potrebbe avvenire nel caso in cui il legislatore tentasse di "aggirare l'osservanza..." dei principi costituzionali in materia penale «qualificando come extrapenale la disciplina di una materia che invece presenta tutti i caratteri propriamente penalistici».

punitivo³⁵, comportamenti illeciti che dovrebbero essere più correttamente puniti con strumenti naturalmente e tipicamente preordinati alla repressione dell'illecito.

Il percorso da seguire sembra essere quello già tracciato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, nella cui giurisprudenza la reazione all'illecito e la funzione afflittiva costituiscono elementi di identificazione della sanzione in senso ampio, tali da consentire di estendere all'illecito amministrativo -ed anche all'illecito amministrativo tributario³⁶- le garanzie fondamentali dalla Convenzione Europea genericamente previste per la «*materia penale*» (intesa quindi in senso materiale).

Del resto è innegabile che le sanzioni improprie hanno assunto un ruolo particolarmente significativo in materia tributaria (come comprovato anche dalla

Ovviamente a proposito delle sanzioni improprie nel diritto tributario il fenomeno si presenta in modo più confuso ed ambiguo, in quanto la sanzione impropria non presenta «tutti i caratteri» propriamente penalistici o comunque in senso ampio punitivi. Particolarmente acute risultano le considerazioni di MICHELI, Profili critici in tema cit., 16, a proposito del *camuffamento* delle misure sanzionatorie in prestazioni imposte tributarie, al fine di eludere il divieto di retroattività posto dall'art. 25, 2 co., Cost. (dello stesso Autore: Corso cit., 64); il problema si è posto in passato con particolare vivacità a proposito delle vane forme di avocazione dei profitti di contingenza, dei profitti di guerra e dei profitti di regime (in argomento v. A. BERLIRI, Sulla natura giuridica e sulla disciplina dell'avocazione dei profitti di regime, in Foro it., 1951, I, 426; Id., Ancora sulla natura giuridica e sulla disciplina dell'avocazione dei profitti di regime, ibidem, stessa annata, I, 543; POTITO, Profitti di contingenza (Avocazione dei), in Noviss. Dig. It., 38 e seg.; Id., Profitti di guerra (Imposta straordinaria e avocazione allo Stato), ibidem, 44 e seg.).

³⁵ In vari settori dell'ordinamento si assiste al diffondersi di meccanismi giuridici che assolvono una data funzione, pur senza essere formalmente riconducibili, secondo i consueti canoni sistematici, agli istituti cui ordinariamente e tradizionalmente viene assegnata quella funzione. Per la materia tributaria la vicenda, di pregnante attualità, è stata acutamente evidenziata da MANZONI, Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali, in Studi in onore di E. Allorio, Milano 1989, II, 2014, il quale di fronte a «forme più o meno occulte di imposizione, attuate dall'ordinamento al di fuori del sistema giuridico tributario» propone una reazione antiformalistica e quindi una concezione dell'art. 53, 1 co., come norma che pone «delle garanzie di ordine sostanziale, delle vere e proprie garanzie "di risultato", destinate come tali ad operare con diretto riferimento ai dati della realtà effettuale, di là dagli schemi giuridico-formali della previsione normativa... un'effettiva sostanziale attuazione delle garanzie espresse dal 1 co. dell'art. 53 Cost. postula necessariamente l'estensione di tali garanzie ad ogni forma di prelievo a carattere sostanzialmente impositivo, quale che sia lo strumento o l'istituto giuridico utilizzato dal legislatore per realizzarlo» (2016-2017); merita inoltre particolare menzione il pregevole lavoro di INGROSSO, Diritto sistema e giustizia tributari, in Rass. Trib., 1990, I, 183 e seg., che si pone in ottica analoga prospettando un vaglio di legittimità della norma tributaria «rispetto alla sua efficienza a garantire astrattamente il perseguimento delle finalità legislative che a loro volta devono essere positivamente rispondenti alle finalità costituzionalmente consentite» (203).

³⁶ In argomento v.: Corte Eur. 21.2.1984, Ozturk c. Germania, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894; Corte Eur. 28.6.1984, Campbell e Fell c. Regno Unito; Corte Eur. 25.8.1987, Lutz c. Germania; Corte Eur. 24.2.1994, Bendemoun c. Francia; Corte Eur. 27.2.2001, X c. Italia, in Fisco, 2001, 4683; PALIERO, «Materia penale» e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo cit.; DELMAS MARTY, I problemi giuridici e pratici della distinzione tra diritto penale e diritto amministrativo penale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1987, 744; per quanto riguarda le collaterali problematiche tributarie v.: DEL FEDERICO, Le sanzioni cit., 51 e seg.; CORDEIRO GUERRA, Illecito tributario cit., 172 e seg..

casistica costituzionale)³⁷. Basti considerare che il moderno diritto tributario, privilegiando il meccanismo dell'autoliquidazione, pone a carico del contribuente adempimenti che tradizionalmente vedevano il soggetto passivo come mero destinatario della pretesa impositiva; da una lunga esperienza, in cui la tipica espressione dei poteri impositivi era essenzialmente l'attività di liquidazione e l'emanazione di provvedimenti di applicazione e di riscossione dei tributi, si è giunti ormai ad una realtà in cui tali poteri sono orientati essenzialmente all'attività di controllo ed all'emanazione di provvedimenti volti a reprimere le violazioni in cui sia incorso il contribuente nell'attuazione degli adempimenti e nell'autoliquidazione dei tributi.

Necessariamente quindi l'osservanza dei doveri posti a carico del contribuente, e dei terzi a vario titolo coinvolti nell'attuazione del prelievo, deve essere tutelata attraverso la capillare previsione di sanzioni penali, amministrative, civili, ed indirette o improprie³⁸. Ed è appena il caso di evidenziare che ogniqualevolta, per scelte politiche, si assiste ad un ridimensionamento dello strumento penale³⁹, o ad una attenuazione del sistema sanzionatorio amministrativo⁴⁰, il rischio è quello di una abnorme utilizzazione delle sanzioni improprie (stante la neutralità delle sanzioni civili, per loro natura scarsamente idonee sul piano general preventivo).

-3) Le fattispecie più interessanti e discusse.

A questo punto, preso atto che la casistica emergente dalla giurisprudenza costituzionale ha per oggetto in gran parte norme abrogate, vanno segnalate le fattispecie più interessanti e discusse della vigente legislazione, per le quali assume serio rilievo la problematica delle sanzioni improprie:

-a) l'obbligo del pagamento dell'imposta di registro, previsto dall'art. 61 del T.U. del Registro (D.P.R. 26.4.1986, n. 131) a carico dei rappresentanti delle amministrazioni dello Stato, dei cancellieri, dei procuratori e delle parti, qualora, in caso di

³⁷ Non a caso ripercorrendo i lavori preliminari alla riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario degli anni 1996-1997, si rinviene nella citata Iniziativa CNEL "Fisco ordinato", e nei conseguenziali Progetto Batistoni Ferrara e controproposta Coppa – Sammartino, nonché nella proposta di legge Visco ed altri (30.3.1995, n. 2339) un art. 15 appositamente dedicato alle sanzioni improprie. Tuttavia, come è noto, la legge delega, art. 3, comma 133, L. 23.12.1996, n. 662, non ha più fatto riferimenti di sorta al tema, donde il silenzio del D. Lgs. n. 472/1997; in merito v. criticamente CORDEIRO GUERRA, Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali, in *Rass. trib.*, 1996, I, 1172.

³⁸ Meritano particolare attenzione le riflessioni di FANTOZZI, *Diritto cit.*, 444, 446, il quale ha criticato l'abuso delle sanzioni tradizionali, penali ed amministrative, auspicando un maggior utilizzo di quelle sanzioni che "ponendo vincoli alla circolazione ed al commercio dei beni... appaiono... più rispondenti alle esigenze di un sistema in cui il rispetto della norma tributaria è piuttosto da affidare all'interesse del contribuente, che non al controllo di un'amministrazione palesemente inadeguata".

³⁹ Come è recentemente accaduto con la riforma dei reati tributari introdotta dal nel D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

⁴⁰ Basti comparare il vecchio sistema con quello nuovo emergente dalla riforma di cui ai D.Lgs. n. 471, 472 e 473/1997, poi ulteriormente temperato per quanto riguarda la responsabilità delle persone giuridiche dall'art. 7, D. L. 30.9.2003, n. 269 (L. 19.11.2003, n. 326).

registrazione a debito, non siano state rispettate le disposizioni previste dal precedente art. 60, ovvero sia fatto dell'atto un uso diverso da quello per cui è stata concessa tale modalità di registrazione;

-b) i divieti che gli artt. 65 e 66 del T.U. del Registro pongono ai pubblici ufficiali e ad alcuni impiegati pubblici, di menzione, utilizzo, ricezione e rilascio di copie relative ad atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati⁴¹;

-c) la perdita, ai sensi degli artt. 25, 1 co., D.P.R. n. 633/1972, del diritto alla detrazione dell'IVA per il contribuente che registri le fatture fuori termine⁴²;

-d) l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, pagata dai contribuenti sottoposti ad accertamento induttivo, non risultante dalle liquidazioni e dai versamenti periodici, prevista dall'art. 55, 1 co., del D.P.R. n. 633/1972 (v. § 1);

-e) la perdita del diritto alla rivalsa, prevista dall'art. 60, 6 co., D.P.R. n. 633/1972, per l'imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi;

-f) il divieto di prova contemplato dall'art. 52, 5 co., D.P.R. n. 633/1972, nel caso di rifiuto dell'esibizione di libri, registri, scritture o documenti, da parte del contribuente, cui viene poi precluso l'utilizzo di tali mezzi di prova in sede amministrativa e contenziosa⁴³; analogo divieto è poi previsto dallo stesso art. 52, 10 co., per il caso in cui il contribuente dichiara che le scritture si trovano presso altri soggetti, senza esibire l'apposita attestazione, o per il caso in cui il depositario si opponga all'accesso o non esibisca le dette scritture;

-g) il divieto di prova contemplato dall'art. 61, 3 co., D.P.R. 29.9.1973, n. 600, concernente le circostanze omesse nelle scritture contabili obbligatorie o in contrasto con le risultanze di queste;

⁴¹ In argomento A. BERLIRI, Corso istituzionale di diritto tributario, vol. III, tomo I, Milano 1987, 49 e seg.

⁴² La Commissione Tributaria Centrale nella decisione 28.9.1985, n. 7791, qualifica espressamente tale fenomeno come «sanzione» (in Riv. dir. fin., 1987, II, 150 e seg., con nota di BASILAVECCHIA); il meccanismo è stato parzialmente modificato dal D. Lgs. 2.9.1997, n. 313; per l'evoluzione della giurisprudenza v. poi le aperture di Cass., sez. trib., 25.6.2001, n. 8656.

⁴³ In genere si ritiene che l'art. 52, 5 co., torni applicabile anche nell'ambito dell'accertamento delle imposte dirette in virtù della previsione di cui all'art. 33, 1 co., del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, secondo cui «per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52» del D.P.R. n. 633 cit. (in tal senso per tutti v. TOSI, Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione" di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, in Riv. dir. trib., 1991, II, 477, nota 6). Seppure esigenze di razionalità e sistematicità depongono in tal senso, perplessità sorgono ove si consideri che: -la lettera dell'art. 33 non richiama genericamente l'intero art. 52, limitando il rinvio a quanto previsto per esecuzioni, accessi, ispezioni e verifiche; -se il divieto di prova di cui all'art. 52, 5 co., ha natura sanzionatoria, sia pure *latu sensu*, per esso è vietata l'analogia; -l'art. 9 del D. Lgs. n. 471/1997 nell'ambito delle disposizioni comuni alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto, tratta unitariamente delle violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, prevedendo per il "rifiuto" apposita sanzione amministrativa.

TOSI, Riflessi amministrativi e penali cit., 477-479, individua esattamente nel divieto in questione «un contenuto indirettamente sanzionatorio», anche mediante la rilevanza soggettiva della causa della omessa esibizione (v. altresì VOGLINO, La rilevanza dell'elemento psicologico nel rifiuto di esibizione di documenti previsto dalla disciplina dell'IVA, in Boll. trib., 1991, 1603).

-h) l'imputazione ai ricavi, *ex art. 32, 1 co., n. 2, D.P.R. n. 600, dei prelevamenti annotati nei conti bancari e non risultanti dalle scritture contabili, nel caso in cui il contribuente non ne indichi il soggetto beneficiario*⁴⁴;

-i) la nullità degli atti pubblici tra vivi e delle scritture private autenticate recanti la costituzione o il trasferimento di diritti reali inerenti immobili urbani, prevista dall'art. 3, commi 13-*ter* e 13-*quater*, D.L. 27.4.1990, n. 90 (modif. con la legge di conversione 26.6.1990, n. 165)⁴⁵.

⁴⁴ Per la natura sanzionatoria v.: TOSI, *Riflessi amministrativi e penali cit.*, 480; Id., *Segreto bancario: irretroattività e portata dell'art. 18 della legge n. 413 del 1991*, in *Rass. trib.*, 1995, 1396, nota 29; MULEO, "Dati", "dabili" ed "acquisibili" nelle indagini bancarie tra prove ed indizi (e cenni minimi sull'abrogazione delle c.d. sanzioni improprie), in *Riv. dir. trib.* 1999, II, 609 e seg.; Id., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 299 e seg.; FIORENTINO, *La Corte di Cassazione e gli "accertamenti bancari": questioni vecchie e nuove tra retroattività, obbligo di preventivo contraddittorio e valenza "probatoria" delle movimentazioni bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 330. Per ulteriori rilievi critici v. SERRANO', *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003, 97 e seg., e, con particolare riferimento alla successione delle leggi nel tempo, AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano 2005, 149 e seg.

A conforto della natura sanzionatoria della norma si evidenzia che la fattispecie posta a base dell'effetto sfavorevole non è configurabile come presunzione, giacché l'imputazione dei prelevamenti bancari ai ricavi è palesemente contraria all'essenza economica delle operazioni (al prelevamento corrisponde una spesa, giammai un ricavo), donde l'assoluta mancanza del nucleo concettuale della presunzione; l'imputazione ai ricavi dei prelevamenti bancari è la sanzione che il contribuente subisce ove si rifiuti di indicare il beneficiario, senza che regole tecniche o massime di esperienza possano in alcun modo giustificare, sul piano sostanziale o probatorio, tale imputazione.

⁴⁵ Si tratta della nullità degli atti recanti la costituzione o il trasferimento di diritti reali inerenti immobili urbani, per i quali l'interessato ometta di rendere l'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito fondiario dell'immobile è stato dichiarato regolarmente, ovvero il motivo dell'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi. Tale nullità non deriva direttamente dalla violazione di una norma tributaria, ma dall'inosservanza della norma (paratributaria) che impone l'apposita dichiarazione, a tutela dell'interesse fiscale. Osservano in proposito COPPA-SAMMARTINO, *Sanzioni cit.*, 426, che «il mancato inserimento del reddito immobiliare nella dichiarazione dei redditi, se da un canto consente al contribuente di sfuggire alla nullità, indicando il motivo, quale che sia (anche ad esempio, la mera dimenticanza), di tale omissione, lo fa comunque incorrere nelle sanzioni "dirette", amministrative... È previsto infatti che il pubblico ufficiale trasmetta copia dell'atto... al competente ufficio... nel caso in cui non sia resa la dichiarazione positiva circa l'avvenuta indicazione del reddito nell'ultima dichiarazione dei redditi». Certamente sarebbe stata eccessivamente rigorosa la previsione di una nullità direttamente conseguente alla violazione di una norma tributaria. Noti esempi mostrano che il Legislatore quando ha fatto discendere conseguenze negative direttamente dalla violazione di una norma tributaria ha preferito incidere non sulla validità dell'atto, ma sulle qualità dello stesso, si pensi all'art. 104, 1 co., della legge cambiaria (R.D. 14.12.1933, n. 1669), secondo cui «la validità della cambiale e del vaglia cambiario... non è subordinata all'osservanza delle disposizioni della legge sul bollo. Essi tuttavia, se non siano stati regolarmente bollati originariamente, o nel tempo prescritto dalla legge, non hanno la qualità di titolo esecutivo» (tuttavia sia la dottrina più risalente, A. BERLIRI, *La legge del bollo*, Milano 1953, 199-201, sia quella attuale; NUZZO, *Il regime fiscale dei titoli di credito*, Milano 1988, 58, ritengono assolutamente irrilevante ogni pur minima valenza sanzionatoria della fattispecie).

Sembrano invece prive di qualsivoglia connotazione sanzionatoria tutte le variegata forme di accertamento extracontabile, ed in particolare l'accertamento induttivo contemplato dall'art. 39, 2 co., D.P.R. n. 600/1973, e l'accertamento induttivo contemplato dall'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972⁴⁶.

Ben diversa risulterebbe tuttavia la situazione ove la modalità di accertamento debordi sul piano sostanziale: laddove a fronte di un comportamento antiggiuridico scattasse un meccanismo presuntivo che non ammettesse prova contraria, ci si troverebbe in presenza di una sanzione impropria⁴⁷; viceversa se si tratta di presunzione *juris tantum* o di particolari regimi probatori non emerge la funzione sanzionatoria, risolvendosi il meccanismo nell'attribuzione di un mero vantaggio, procedimentale e/o processuale, in favore dell'amministrazione finanziaria⁴⁸.

Altrettanto privo di valenza sanzionatoria è l'accertamento IVA ed il controllo globale per tutti i tributi (secondo le prescrizioni ed i criteri di cui all'art. 2 della legge 2/5/1976, n. 160), contemplato dall'art. 8, 1 co., D.P.R. 6.10.1978, n. 627⁴⁹, di cui peraltro è dubbia la vigenza.

-4) La legittimità costituzionale delle sanzioni improprie.

In questa sede senza poter esaminare dettagliatamente le singole fattispecie è opportuno tentare di individuare fondamenta e caratteri essenziali della categoria, cercando comunque di suddividerla distinguendo le sanzioni improprie, *latu sensu* afflittive (nelle quali tale funzione è presente unitamente ad altre funzioni concorrenti, ma non è prevalente), dalle sanzioni improprie che occultano una punizione in

Si segnala che secondo l'art. 10, 3 co. dello Statuto del contribuente le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

⁴⁶ Il problema si pone in termini analoghi per tutti gli accertamenti extracontabili; la dottrina è divisa, per un quadro delle variegata posizioni v. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano 1988, 254 e seg., in particolare nota 4, il quale ritiene esattamente che gli accertamenti extracontabili siano privi di afflittività, in quanto diretti ad accertare il reddito effettivo.

⁴⁷ È stato acutamente evidenziato che «l'incontrovertibilità dell'induzione finalizzata alla prevenzione ed alla repressione di comportamenti antiggiuridici ne attesta il carattere indirettamente sanzionatorio» (TOSI, *Riflessi amministrativi e penali cit.*, 479).

⁴⁸ In tal senso v. ampiamente LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni cit.*, 259; il tema dei rapporti tra presunzioni e sanzioni improprie nel diritto tributario è stato da ultimo ripreso ed approfondito da MARCHESELLI, *Le Presunzioni nel Diritto Tributario*, Ed. provv., Alessandria, 2004, 41 e seg., 69 e seg.

⁴⁹ L'art. 8, 1 co., cit. prevede tali conseguenze nei confronti del mittente e del destinatario di operazioni per le quali è obbligatoria l'emissione della bolla di accompagnamento, qualora tali soggetti commettano nel corso di un triennio tre violazioni dei precetti contenuti nell'art. 7 D.P.R. cit. Non è chiaro se l'abolizione della bolla di accompagnamento e la previsione del semplice documento di trasporto abbiano comportato l'abrogazione della norma in esame (art. 3, 147 co., lett. d), L. 28.12.1995, n. 549, e D.P.R. 14.8.1996, n. 472).

FANTOZZI, *Diritto cit.*, 473, nota 170, qualifica(va) tale fattispecie come «particolare forma di sanzione accessoria di natura strettamente fiscale»; viceversa, dovendosi ritenere che tali accertamenti e controlli hanno la mera funzione fisiologica di accertamento del tributo, essendo ad essi estranea la pur minima afflittività, sembrerebbe preferibile escludere ogni valenza sanzionatoria.

senso stretto (nelle quali la funzione afflittiva seppure concorrente con altre risulta essere prevalente e quindi qualificante); queste si configurano in sostanza come vere sanzioni atipiche, nelle quali tuttavia la struttura e la qualificazione giuridico formale non sono quelle proprie delle sanzioni in senso stretto.

Costituisce la base per ogni riflessione sull'argomento l'opinione di quella parte della dottrina che tende ad evidenziare l'illegittimità costituzionale delle sanzioni improprie consistenti in maggiorazioni, dirette o indirette, dell'imposta, ingiustificate rispetto all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo⁵⁰, ritenendo viceversa compatibili con i principi le sole sanzioni improprie che incidono negativamente nei confronti del contribuente sul piano procedimentale, avvantaggiando l'Amministrazione⁵¹.

Trattasi di aspirazione apprezzabile sul piano dell'equità e della ottimale coerenza del sistema, ma disattesa dalla giurisprudenza costituzionale, che viceversa per salvaguardare l'interesse fiscale ritiene più ragionevolmente comprimibile il principio di capacità contributiva che non il principio della inviolabilità della difesa. Nelle rare occasioni in cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di norme che prevedevano sanzioni improprie si è basata essenzialmente sull'art. 24 Cost.⁵².

E' orientamento consolidato quello secondo cui "la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata alla osservanza di un dato obbligo", senza che ciò possa, di per sé, configgere con il principio di capacità contributiva (così, fra le tante, n. 201/1970).

Anche laddove la sentenza n. 103/1967 ha dichiarato costituzionalmente illegittima la automatica reiscrizione a ruolo con maggiorazione del 10%, ritenendo violato l'art. 53, 1 co., ha dato rilievo alla irrazionale limitazione del diritto di difesa, sotto il profilo della preclusione della prova contraria.

Si segnala poi la recente sentenza 10.11.2001, n. 333⁵³, con la quale la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 7 della legge 9.12.1998, n. 431, che poneva quale condizione per l'esecuzione del provvedimento di rilascio

⁵⁰ POTITO, *Natura e limiti cit.*, 347, DE MITA, *L'influsso cit.*, 608, Id., *Il diritto tributario cit.*, 13-15; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 311; COPPA-SAMMARTINO, *Sanzioni cit.*, 426, più sfumate le critiche di: PERRONE, *Una sentenza di accoglimento parziale in tema di capacità contributiva cit.*, 123; PUOTI, *Appunti sulla pretesa incostituzionalità cit.*, 225-226; FALSITTA, *Appunti cit.*, 13, 34-35; MICHELI, *Profili critici cit.*, 15; TINELLI, *Rilievi sulla tutela cit.*, 288-289 (il quale peraltro, pur non invocando direttamente il principio di capacità contributiva, evidenzia l'inopportunità di meccanismi sanzionatori che incidano sulla determinazione del reddito imponibile).

⁵¹ Per tutti i fondamentali contributi di DE MITA, *L'influsso cit.*, 608; Id., *Il diritto tributario cit.*, 13-15.

⁵² Come è avvenuto per il fallimento fiscale. Comunque si rammenta che con la sentenza 9.3.1992, n. 89 cit., la Corte ha dichiarato l'incostituzionalità del fallimento fiscale, ex art. 97, 3 co., D.P.R. n. 602/1973, per contrasto con l'art. 24 Cost., tralasciando del tutto la qualificazione sanzionatoria dell'istituto, valorizzata invece dalla sua precedente sentenza 18.6.1970, n. 114 cit. (seppure relativa ai previgenti artt. 261 e 262 T.U.I.D. n. 645/1958- v. retro § 1).

⁵³ In *Corr. trib.*, 2002, 57, con nota di DE MITA.

dell'immobile locato, adibito ad uso abitativo, la dimostrazione, da parte del locatore, della regolarità della propria posizione fiscale quanto al pagamento dell'imposta di registro sul contratto di locazione, dell'ICI e dell'imposta sui redditi relativa ai canoni. Secondo la Consulta, tale "onere", imposto al locatore a pena di improcedibilità dell'azione esecutiva, ha fini esclusivamente fiscali e risulta privo di qualsivoglia connessione con il processo esecutivo e con gli interessi che lo stesso è diretto a realizzare, configurandosi come una preclusione, o un ostacolo, all'esercizio della tutela giurisdizionale, in violazione dell'art. 24.

La sentenza parla di "onere" e la circostanza è significativa, in quanto la fattispecie dell'onere risulta alternativa a quella dell'obbligo, ed antitetica allo schema precetto – violazione – sanzione (v. pure la sentenza n. 121/1982- retro § 1), per cui potrebbero risultare per tale via ridimensionate alcune delle problematiche in tema di sanzioni improprie.

Tuttavia la stessa Corte aggiunge che "l'onere suddetto, avendo ad oggetto la dimostrazione da parte del locatore di aver assolto taluni obblighi fiscali (e precisamente: la registrazione del contratto di locazione dell'immobile, la denuncia dell'immobile locato ai fini dell'applicazione dell'I.C.I. ed il pagamento della relativa imposta nell'anno precedente, la dichiarazione del reddito dell'immobile locato ai fini dell'imposta sui redditi)" è "imposto esclusivamente a fini di controllo fiscale...".

Sul piano sistematico è poi chiaro che le norme che prescrivono l'osservanza di un onere si disinteressano del comportamento ad esso contrario, il quale non viene quindi vietato né in modo esplicito, né in modo implicito, né direttamente, né indirettamente; l'inosservanza dell'onere non può mai configurarsi come comportamento antiggiuridico⁵⁴.

Risulta quindi evidente che ben di rado è ravvisabile l'utilizzo dell'onere, emergendo significativamente la sostanziale rilevanza dell'illecito come causa di giustificazione delle conseguenze sfavorevoli.

In tale contesto si ritiene che –stante l'orientamento rigorista ormai consolidatosi nella giurisprudenza costituzionale- le più adeguate forme di garanzia del contribuente nei confronti delle sanzioni improprie debbano essere ricercate nella prospettiva sanzionatoria e non in quella impositiva (centrata sull'art. 53, 1 co.).

Anche per le sanzioni improprie (omnicomprensivamente intese) il legislatore dovrà rispettare i limiti di ordine razionale e costituzionale (pure in termini di equilibrio tra i diversi valori) inerenti l'introduzione di misure sanzionatorie, quali la proporzionalità tra sanzione e violazione, e la coerenza del sistema nel suo insieme⁵⁵. Si tratta di principi generali che dovrebbero ispirare da un lato la politica del diritto, e dall'altro il lavoro della giurisprudenza, costantemente proposti in relazione alle san-

⁵⁴ CARNELUTTI, Teoria generale del diritto, Roma 1951, 174; BETTI, Teoria generale del negozio giuridico, Torino 1955, 109; MICHELI, L'onere della prova, Padova 1966, 60 e seg..

⁵⁵ Per acuti cenni alla problematica LA ROSA, La indeducibilità cit., 5, ove, in relazione alla questione di legittimità dell'art. 74 del D.P.R. n. 597/1973, leggesi «in tanto può conseguirsi l'obbiettivo di una sempre maggiore osservanza degli obblighi contabili, in quanto alle singole omissioni ed irregolarità non siano collegate conseguenze più onerose di quelle riguardanti la totale inosservanza di quegli obblighi ».

zioni penali; tali principi vengono frequentemente invocati anche a proposito delle sanzioni amministrative e tributarie, ma risultano poi trascurati quando si passa ad indagare su fenomeni impropriamente (indirettamente) sanzionatori. Né si potrebbe affermare che le sanzioni improprie *latu sensu* afflittive, non essendo sanzioni (giacché in esse la funzione punitiva non è qualificante) sono per natura estranee ai suddetti principi, giacché anche in tali fattispecie illiceità ed afflittività hanno pur sempre un grado apprezzabile, che assume un certo rilievo, come risulta dall'articolato percorso della giurisprudenza costituzionale.

Ma ciò che più conta è che in termini gnoseologici lo studio delle sanzioni improprie consente di smascherare i denunciati ambigui fenomeni di punizioni occulte⁵⁶.

Del resto dovrebbe essere ormai chiaro che in termini generali, anche secondo un inderogabile principio di civiltà giuridica, ove il legislatore utilizzi in funzione punitiva un istituto cui a priori tale natura è estranea, deve dotarlo dell'apparato minimale proprio degli strumenti sanzionatori in senso stretto: in sostanza deve essere sempre rispettato il rapporto *illecito-accertamento della responsabilità-punizione*. Sembrano invece emergenti segnali in senso opposto: ciò che si deve temere è proprio la sostituzione delle sanzioni amministrative, assistite in genere da adeguate garanzie sostanziali e procedurali, con misure che pur non appalesandosi come sanzioni sul piano formale, hanno funzione punitiva e sono prive di garanzie di sorta, risultando altresì sottratte, per l'ambigua veste formale ad esse attribuita, al regime costituzionale della sanzione punitiva (già di per sé di incerta collocazione, tra l'art. 23 e l'art. 25, 2 co.).

Si tratta comunque di una problematica tutt'altro che originale, già in passato molto diffusa, che ha avuto rilevanza anche nella legislazione moderna, pur se in costante recessione⁵⁷; il dato nuovo sembra costituito proprio dall'inversione di tendenza, assistendosi, nella politica del diritto degli ultimi anni, alla riesumazione ed alla valorizzazione di tali meccanismi sanzionatori (basti pensare al cit. art. 7, L. n. 431/1998). Si registra l'arretramento del diritto punitivo, essendo politicamente e socialmente meno impegnativo parlare di ineducabilità, preclusioni, limiti, inversioni dell'onere della prova ecc., piuttosto che di reclusione, arresto, multa,

⁵⁶ Due attenti studiosi del fenomeno sanzionatorio pur propugnando (con metodologia ed intento sistematico del tutto condivisi) un concetto rigorosamente delimitato di sanzione amministrativa, hanno evidenziato che «la preferenza accordata a una nozione molto ampia di sanzione amministrativa per certi profili è stata all'origine di progressi sostanziali... si pensi, ad esempio, al tentativo di una parte della giurisprudenza amministrativa di utilizzare la nozione più estesa per affermare il cosiddetto principio del giusto procedimento rispetto ad ogni ipotesi di applicazione di una sanzione amministrativa così ampiamente intesa» (PALIERO-TRAVI, Sanzioni cit., 351, vengono indicate: Cons. St. sez. VI, 11/6/1968, n. 348, in Foro amm., 1968, I, 2, 914; Cons. St., sez. V, 13/12/1974, n. 617, in Cons. di Stato, 1974, I, 1670; Cons. St., sez. VI, 23/2/1983, n. 105, in Foro amm., 1983, I, 98).

⁵⁷ Per un quadro della tematica v. VIGNALI, Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano, Milano 1908, II, 609; A. UCKMAR, La legge di registro, II, Padova 1935, 234; CALAMANDREI, Il processo civile sotto l'incubo fiscale, in Riv. dir. proc. civ., 1931, I, 70; VANONI, Irregolarità fiscali e processo, in Riv. dir. fin., 1938, I, 222; MICHELI, Limitazioni all'azione in giudizio ed oneri fiscali, in Giur. cost., 1965, 1048..

contravvenzione, sanzione amministrativa ecc.; a prescindere poi dai vantaggi sul piano tecnico giuridico, di economia dell'azione impositiva ecc.

Comunque, una volta percepita l'importanza del fenomeno, e sgombrato il campo dagli eccessivi condizionamenti formali e qualificatori, è opportuno ribadire che le sanzioni improprie (*latu sensu* afflittive) sono qui concepite come *strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi un'apprezzabile funzione affittiva (punitiva), ancorché concorrente con altre funzioni e non prevalente.*

Certo non è agevole superare le obiezioni di quella autorevole dottrina che rileva l'«inidoneità per fini sistematici della categoria delle sanzioni improprie», evidenziando che «esse sarebbero numerosissime e come tali difficilmente riconducibili ad una realtà omogenea... manca loro una specifica disciplina desumibile dal dettato normativo... per talune di esse si assisterebbe allo strano fenomeno della sanzione sulla sanzione»⁵⁸. Ed invero l'esplorazione delle fattispecie in questione non dà risultati soddisfacenti sul piano sistematico: non si riescono a trarre conclusioni omogenee rispetto al multiforme manifestarsi di questa sfuggente (ma efficace) tecnica *sanzionatoria*⁵⁹.

Ciononostante l'interprete non può sottrarsi all'arduo compito dell'indagine giuridica della problematica, soprattutto ove si consideri che questa, per sua natura, sfugge al tradizionale approccio sistematico ed alla concezione strutturalistica e formalistica del diritto.

La Costituzione sembra offrire due limiti all'utilizzo delle sanzioni improprie da parte del legislatore⁶⁰: l'art. 23, che contempla la riserva di legge per le prestazioni personali o patrimoniali imposte; e l'art. 97, 1 co., secondo cui i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo tale da assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Si può discutere dell'art. 23, sotto il profilo del tipo di riserva di legge in esso contenuta, del rapporto con le altre norme costituzionali⁶¹, del tipo di prestazioni personali o patrimoniali cui la norma fa riferimento ecc. Certo è che tale riserva di legge pone un apprezzabile limite alla tecnica normativa utilizzabile per disciplinare le prestazioni personali o patrimoniali, anche nel caso in cui queste avessero funzione sanzionatoria, ed a prescindere dai connotati strutturali e formali delle stes-

⁵⁸ Così COPPA-SAMMARTINO, *Sanzioni cit.*, 425; in senso analogo RASTELLO, *Sanzioni tributarie cit.*, 645; FANTOZZI, *Diritto cit.*, 451.

⁵⁹ Si segnala comunque il tentativo, seppure ormai remoto, di VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova 1937, § 139, (ora, sub *Elementi di diritto tributario*, in ora in *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano 1961, II, 270 e seg.) di studiare unitariamente alcuni gruppi omogenei di sanzioni indirette (o improprie) quali i divieti, appunto in quanto sanzioni (v. pure *Irregolarità fiscali cit.*, 377).

⁶⁰ Si assume come ipotesi di lavoro l'inapplicabilità degli artt. 25 e 27 Cost., in quanto l'orientamento dominante ritiene che tali norme facciano esclusivo riferimento alla materia penale in senso stretto (Corte Cost. 25.5.1961, n. 29, in *Giust. cost.*, 1961, 551; Corte Cost. 4.6.1964, n. 46, *ibidem*, 1964, 581; PALIERO- TRAVI, *La sanzione amministrativa cit.*, 139).

⁶¹ Per tutti v. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, *Rapporti civili*, Artt. 22 e 23, Bologna- Roma, 1978, rispettivamente 97 e seg., 138 e seg.

se (sempre che la sanzione impropria si configuri come prestazione imposta)⁶². Infatti dovranno essere previsti dalla legge: il soggetto passivo della prestazione coattiva; il fatto illecito dal quale deve conseguire la prestazione; il tipo e l'entità della prestazione coattiva⁶³.

Si ritiene poi che corollario dell'art. 23 sia il divieto di analogia *in malam partem*⁶⁴.

Ai principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, enunciati dall'art. 97, 1 co., Cost., potrebbe ricondursi il principio del "giusto procedimento"⁶⁵, anche nei casi di applicazione di sanzioni improprie. Pertanto ove il principio risulti aggirato dalle tecniche sanzionatorie che non richiedono un procedimento applicativo, potrebbero emergere dubbi in termini di legittimità costituzionale; è però necessario prendere atto che il giusto procedimento risponde ad una aspirazione garantista, mentre la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti sono molto prudenti nel delineare le forme di espressione dei principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. Comunque per le suddette fattispecie, così come in genere per le sanzioni di tipo preclusivo, la questione di legittimità potrebbe prospettarsi solo laddove la sanzione fosse conseguenza diretta di un illecito, e non anche nel caso in cui l'operatività della stessa risulti condizionata da un peculiare comportamento dell'agente, ulteriore rispetto all'illecito base.

Ciò avviene ad esempio:

-per il divieto di prova contemplato dall'art. 52, 5 co., D.P.R. n. 633/1972, nel caso di rifiuto dell'esibizione di libri, registri, scritture o documenti, da parte del contribuente. È chiaro che tale divieto non scatta in base alla mera omessa esibizione, necessitando dello specifico rifiuto o della dichiarazione di non possedere tale documentazione, o della sottrazione di essa all'ispezione; pertanto l'atteggiamento complessivo del contribuente (che non solo non offre spontaneamente per l'ispezione tale documentazione, ma addirittura si rifiuta di esibirla a specifica richiesta) evidenzia un elevato grado di probabilità di sussistenza dell'illecito;

-per la nullità degli atti pubblici tra vivi e delle scritture private autenticate recanti la costituzione o il trasferimento di diritti reali inerenti immobili urbani, prevista

⁶² Per qualche spunto nel senso del testo, con specifico riferimento alle sanzioni improprie, v. BASSI, Sanzioni amministrative edilizie cit., 487. Sulla concezione funzionale delle prestazioni imposte, che alla luce dell'art. 23 Cost. sembra essere la sola soddisfacente, v. FEDELE, Art. 23 cit., 50 e seg., Id., Prestazioni imposte, in Enc. giur., passim.

⁶³ In termini generali FEDELE, Art. 23 cit., 100-101.

⁶⁴ In tal senso CAPACCIOLI, Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive, in Atti del Convegno di Sanremo, 21-22 ottobre 1978, Le sanzioni in materia tributaria, Milano 1979, 134; scettico FEDELE, Art. 23 cit., 92, nota 23, il quale a proposito del fenomeno impositivo fa discendere l'inapplicabilità dell'analogia dalla natura della norma tributaria, a fattispecie esclusiva, e non dalla riserva di legge (posizione già assunta da M.S.GIANNINI, L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie, in Riv. dir. fin., 1940, I., 175, e da MICHELI, Corso cit., 81).

⁶⁵ Il dibattito sul giusto procedimento è ormai incentrato sulla legge 7.8.1990, n. 241, e sulla novella di cui alla recente legge 11.2.2005, n. 15; la bibliografia è vastissima, ci si limita pertanto a segnalare AA. VV., L'azione amministrativa, Milano 2005.

dall'art. 3, commi 13-ter e 13-quater, D.L. n. 90/1990. Come già si è visto la nullità non opera in base alla mera omessa dichiarazione del reddito fondiario, ma solo a seguito del secondo illecito, costituito dall'omessa apposita dichiarazione in sede di atto.

Certo in queste fattispecie non è assicurata la garanzia del giusto procedimento, tuttavia, si utilizzano meccanismi che soddisfano adeguatamente i principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, e più in generale (ove manchi l'azione amministrativa) l'esigenza di un minima verosimiglianza dell'illecito, giacché il doppio grado di illiceità, o se si vuole il complessivo quadro fenomenologico, fanno ritenere altamente probabile la sussistenza della violazione base. Quello che conta è che il presupposto necessario per l'operatività della sanzione, esprima *ex se* un apprezzabile probabilità circa la sussistenza dell'illecito base.

Ben diverso risulterebbe il quadro delle garanzie costituzionali aderendo alla tesi ancora minoritaria, ma sempre più diffusa, secondo cui per le sanzioni amministrative, e quindi anche per le sanzioni amministrative tributarie⁶⁶, dovrebbe operare non l'art. 23 Cost., ma il ben più pregnante art. 25 2 co. Cost.

Per tale via anche per le sanzioni improprie⁶⁷ dovrebbero trovare applicazione il divieto di retroattività⁶⁸ ed il principio di tassatività (ma con qualche distinguo, sul quale v. infra).

-5) L'applicabilità del *favor liberatatis* ex art. 3, D. Lgs. n. 472/1997.

Negli ultimi anni il dibattito sulle sanzioni improprie ha registrato un significativo ampliamento: dai classici profili di legittimità costituzionale si è passati all'applicabilità del *favor rei*, o meglio *favor libertatis*, ex art. 3, D. Lgs. n. 472/1997⁶⁹.

⁶⁶ DEL FEDERICO, Le sanzioni cit., 53 e seg., e CORDEIRO GUERRA, Illecito tributario cit., 150 e seg.. Vi è invece sostanziale concordia nel ritenere del tutto estraneo all'area dell'illecito amministrativo l'art. 27 Cost.

⁶⁷ Per talune originali aperture in materia di sanzioni, di norme limitative delle libertà o comunque di norme incidenti sfavorevolmente nella sfera patrimoniale dei cittadini v.: MICHELI, Profili critici cit. 16; Id., Corso cit., 64; NUVOLONE, La confisca dei beni e la Costituzione, Milano 1961, 564; GUARINO, Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo cit., 160.

⁶⁸ Sul tema v. ampiamente GROTANELLI DE SANTI, Profili costituzionali dell'irretroattività delle leggi, Milano 1970; di recente il divieto costituzionale di retroattività in materia penale e la sua estensibilità ad ambiti extrapenali è stato approfonditamente studiato dalla dottrina tributaria: MASTROIACOVO, I limiti alla retroattività nel diritto tributario, Milano 2005, 93 e seg.; F. AMATUCCI, L'efficacia cit., 27 e seg., 143 e seg., 171 e seg.

⁶⁹ Come è noto, andando ben oltre il principio di legalità, l'art. 3, in conformità dell'art. 2 C.P., nell'ambito del *favor rei* contempla prima la c.d. *abolitio criminis*, prevedendo che “salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile”, e “se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato” (2 co.); viene poi la regola della c.d. *lex mitior*, secondo cui “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

Prima la prassi⁷⁰ e poi la giurisprudenza hanno ritenuto che il principio del *favor rei*, o *favor libertatis* che dir si voglia, possa operare anche per le sanzioni improprie⁷¹.

Particolarmente significativa risulta una prima sentenza del 2000 in cui la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'abrogazione ad opera dell'art. 5, D.P.R. 9.12.1996, n. 695, del comma sesto dell'art. 75, T.U.I.R. n. 917/1986 -che precludeva la possibilità di provare l'esistenza di costi, altrimenti deducibili, che non fossero stati regolarmente registrati- eliminando tale limite probatorio "costituente un effetto sanzionatorio, aggiuntivo, dell'obbligo di registrazione", ha determinato per un verso un ampliamento della facoltà di prova del contribuente, e per l'altro "una riduzione del carico sanzionatorio connesso alla violazione degli obblighi di registrazione"; inoltre, secondo la Corte, "sia in materia processuale che in materia sanzionatoria, è consentita l'applicazione "retroattiva" dello jus superveniens. In materia processuale, come è noto, vige il principio *tempus regit actum*, che prescinde dalla legge regolatrice del rapporto sostanziale... Quanto al profilo sanzionatorio, anche in materia tributaria è stato codificato il principio del *favor rei*, in forza del quale la eliminazione delle sanzioni opera anche in relazione ai fatti pregressi (art. 3 d. lgs. 472/97). Conseguentemente, la nuova disciplina può trovare applicazione nei procedimenti pendenti..."⁷².

Scontata la connotazione sanzionatoria della fattispecie⁷³, il profilo fortemente innovativo è costituito dalla riconosciuta applicabilità del *favor libertatis* ex art. 3 D. Lgs. n. 472/1997 anche alle sanzioni improprie.

Tale principio è stato ribadito da numerose altre sentenze della Corte di Cassazione in tema di indeducibilità per costi non registrati⁷⁴, ed infine applicato anche in materia di IVA, in relazione all'imposta dovuta per l'omessa autofatturazione ex art. 41, D.P.R. n. 633/1972, poi mitigato dall'art. 7, comma 4 bis, D.L. 10.6.1994, n. 357, conv. con L. 8.8.1994, n. 4389⁷⁵.

Nel solco di questo consolidato orientamento si colloca anche una sentenza della Corte di Cassazione⁷⁶ secondo cui alla indeducibilità dei costi ed oneri non registrati ex art. 74, D.P.R. n. 597/1973 (omologo dell'art. 75 T.U.I.R.), sempre in ragione

definitivo>>> (3 co.).

⁷⁰ L'apertura inizia con la Nota Min. Fin. 24.7.1998, n. 6/1998/91003, in Dir. prat. trib., I, 1999, 278, relativa all'art. 41, 4 co., D.P.R. n. 633/1972, ma il contributo decisivo proviene dalla Corte di Cassazione

⁷¹ Su tale evoluzione giurisprudenziale v. MASTROIACOVO, I limiti cit., 102-107.

⁷² Cass, sez. trib. 22.11.2000, n. 15088, in Riv. dir. trib., 2001, II, 313, con nota di ZIZZO, Sulla natura dell'art. 75, comma 6, Tuir e sugli effetti della sua abrogazione.

⁷³ Sulla quale v. Corte Cost. n. 201/1970 e Corte Cost. n. 186/1982 (retro § 1, cui si rinvia anche per la bibliografia).

⁷⁴ Sez. trib., 25.1.2002, n. 889, in Giust. civ. Mass. 2002, 133; sez. trib., 5.2.2002, n. 1528, in Vita not. 2002, 444; sez. trib., 11.7.2002, 10090, in Corr. Trib 2002, 4113, con nota di SANTI, Il *favor rei* applicabile anche alle sanzioni improprie.

⁷⁵ Cass., sez. trib. 14.4.2004, n. 15509, in Corr. trib. 2004, 3389, con nota di FANELLI, L'imposta dovuta per l'omessa autofatturazione ha natura di sanzione; sulla questione v. altresì MONTANARI, Brevi note in tema di sanzioni improprie e diritto transitorio, in Giur. trib., 2002, 333.

⁷⁶ Sez. . trib., 16.2.2001, n. 2315, in Giur. imp. 2001, 589.

della sua natura sanzionatoria, torna applicabile la sanatoria delle irregolarità formali ex art. 21, D. L. 2.3.1989, n. 69, conv. con L. 27.4.1989, n. 154.

Orbene, in sintonia con tale significativo orientamento giurisprudenziale, si può affermare che la “codificazione” di cui al D. Lgs. n. 472/1997 ha dato corpo alla categoria delle sanzioni improprie, rendendone utile l’inquadramento sistematico al di là dei profili costituzionali, e pertanto, in prospettiva evolutiva, oltre al *favor libertatis*, potrebbero essere individuati altri principi generali di rilievo.

Si tratta comunque di prospettiva quanto mai originale, che allo stato non trova esplicito avallo né dalla giurisprudenza, né, tantomeno, dalla prassi; la stessa dottrina ha accolto con qualche riserva le aperture giurisprudenziali in tema di *favor libertatis*⁷⁷; del resto anche i contributi più proiettati in chiave evolutiva si erano sino ad oggi limitati ad evocare soltanto l’applicabilità del *favor libertatis* e, problematicamente, l’abrogazione ex artt. 21 e 29 D. Lgs. n. 472/1997⁷⁸, tralasciando gli altri principi generali.

In tale contesto, considerando l’eterogeneità e la vaghezza del fenomeno delle sanzioni improprie, emerge la necessità di applicare il *favor libertatis* –ed a maggior ragione gli eventuali altri principi generali- con particolare prudenza, indagando attentamente la fattispecie; “dovrà comunque trattarsi di una disciplina riconducibile ad una “sanzione” e non già all’aggravamento *tout court* dell’onere impositivo, inteso sia come diretta conseguenza di modificazioni sostanziali, sia come effetto indiretto di variazioni della disciplina procedimentale”⁷⁹.

-Conclusioni.

Ovviamente in questa sede non è possibile entrare nel merito delle diverse fattispecie, segnalate a titolo meramente esemplificativo.

Si può tuttavia concludere con una ipotesi di lavoro, riassuntiva delle considerazioni sin qui esposte, proponendosi la suddivisione delle sanzioni improprie in due specie:

-a) strumenti non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi certamente funzione punitiva, seppure concorrente con altre funzioni e non prevalente;

-b) strumenti non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, ma aventi prioritariamente funzione punitiva, per i quali le eventuali funzioni concorrenti risultano secondarie ed inidonee a caratterizzare e giustificare l’istituto.

⁷⁷ Nonostante il consenso per la tensione garantista che ha ispirato la Corte, v. per tutti le riflessioni critiche di ZIZZO, Sulla natura dell’art. 75 cit.

⁷⁸ L’art. 21 del D. Lgs. n. 472/1997 ha tipizzato e razionalizzato la multiforme fenomenologia delle sanzioni accessorie, mentre il seguente art. 29, 2 co., ha abrogato ogni norma in materia di sanzioni amministrative tributarie non compatibile con le disposizioni del Decreto; si pone così la questione dell’abrogazione delle sanzioni improprie, dubitativamente prospettata da: DEL FEDERICO, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, in AA. VV., Commento agli interventi di riforma tributaria cit., 1072-1073; Id., Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D. Lgs. n. 472/1997, in Riv. dir. trib., 1999, 115; MULEO, “Dati”, “dabili” ed “acquisibili” cit., 619-622; Id., Contributo allo studio cit., 299 e seg..

⁷⁹ Così MASTROIACOVO, I limiti cit., 107.

Le fattispecie *sub a)* sembrerebbero mere sanzioni improprie, risolvendosi in meccanismi latamente sanzionatori (sfavorevoli); le fattispecie *sub b)* sembrerebbero invece costituire “sanzioni camuffate” dal legislatore, tali da articolarsi essenzialmente quali sanzioni punitive atipiche.

L'inquadramento delle varie fattispecie presenti nell'ordinamento tributario, tra le sanzioni improprie *latu sensu* afflittive o tra le “sanzioni camuffate”, *rectius* sanzioni punitive atipiche, richiederebbe un'ampia ed approfondita trattazione, improntata alla verifica del rapporto tra meccanismo normativo, finalità perseguite ed interessi tutelati (secondo lo schema di analisi indicato retro § 2); qui appare sufficiente aver segnalato la prospettiva d'indagine.

In via di prima approssimazione, limitatamente alla ristretta casistica prospettata nel testo, sembrerebbero riconducibili al gruppo delle sanzioni improprie *latu sensu* afflittive i divieti di prova contemplati dall'art. 52, 5 co., D.P.R. n. 633/1972, e dall'art. 61, 3 co., D.P.R. n. 600/1973; viceversa sembrerebbero inquadrabili tra le sanzioni punitive atipiche: -l'obbligo del pagamento dell'imposta, previsto dall'art. 61 del T.U. del Registro; -i divieti contemplati dagli artt. 65 e 66 del T.U. del Registro; - la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 25, 1 co., D.P.R. n. 633/1972; -l'indetraibilità dell'IVA prevista dall'art. 55, 1 co., del D.P.R. n. 633/1972; -la perdita del diritto alla rivalsa, prevista dall'art. 60, 6 co., D.P.R. n. 633/1972, per l'imposta pagata in conseguenza dell'accertamento; -l'imputazione ai ricavi, ex art. 32, 1 co., n. 2, D.P.R. n. 600, dei prelevamenti annotati nei conti bancari; -la nullità di cui all'art. 3, commi 13 ter e 13-quater, D.L. n. 90/1990.

Per le sanzioni improprie *latu sensu* afflittive potranno porsi problemi di legittimità sotto il profilo degli artt. 3, 24, 53 e 97 Cost., secondo gli schemi argomentativi già sviluppatasi nella giurisprudenza costituzionale.

Per le “sanzioni camuffate”, che nella sostanza si configurano come sanzioni punitive atipiche, dovranno applicarsi per intero i principi costituzionali che interessano il fenomeno punitivo, nonché, per quanto compatibili, i principi generali contemplati dal D. Lgs. n. 472/1997 in tema di violazioni e sanzioni amministrative tributarie.

E' evidente che l'impianto del sistema sanzionatorio amministrativo tributario è centrato sulla sanzione pecuniaria per cui soltanto alcune norme possono essere riferibili anche alle sanzioni punitive atipiche, ma tutto sommato la problematica si pone in termini analoghi rispetto alle sanzioni accessorie ex art. 21 D. Lgs. cit.; pertanto oltre alla conclamata operatività del favor libertatis ed al divieto di retroattività (art. 3), si può pensare all'imputabilità ed alla colpevolezza (artt. 4 e 5), nonché alle cause di non punibilità (art. 6).

