

IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

di *Francesca Lorusso*

Premessa. - **1.** Principi regolatori e carattere “parapenalistico” dell’attuale modello sanzionatorio amministrativo. - **2.** Il principio del *favor rei*. In particolare: la (controversa) sorte della pretesa sanzionatoria nel caso di abolizione del tributo. - **3.** L’elemento soggettivo dell’illecito tributario ed i connessi problemi di riparto dell’onere probatorio. - **4.** La solidarietà nell’obbligazione sanzionatoria. In particolare: la traslazione del beneficio economico della violazione in capo a soggetto diverso dall’autore materiale. - **5.** La responsabilità delle società e degli enti con personalità giuridica a seguito della novella del 2003: problematicità del cd. doppio binario. - **6.** La posizione dell’amministratore (anche di fatto) per le violazioni commesse prima dell’entrata in vigore del D.L. 269/2003: opera il principio del *favor rei*? - **7.** Modalità di irrogazione della sanzione (cenni). - **8.** Alternatività tra sanzioni amministrative e sanzioni penali: il principio di specialità (cenni).

Premessa.

L’attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario è disciplinato, quanto ai principi generali, dal D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, cui si affianca il D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, riservato alle sanzioni amministrative in materia di imposte sui redditi ed Iva, nonché il D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 in tema di tributi indiretti.

Come noto, con l’introduzione di tale *corpus* normativo, il legislatore ha inteso operare una radicale inversione di rotta rispetto all’impianto precedente, conferendo al sistema sanzionatorio un’impronta marcatamente “parapenalistica” e caratterizzando la stessa sanzione amministrativa tributaria in termini squisitamente *personalistici*.

Peraltro, a distanza di quasi diciotto anni dalla riforma, si impone una riflessione circa la reale tenuta dei principi posti dal legislatore a fondamento della potestà punitiva dell’amministrazione tributaria e a garanzia del privato. Riflessione che si svilupperà, nelle pagine che seguono, con particolare riferimento alla effettiva portata applicativa del principio di colpevolezza ed ai connessi obblighi motivazionali e probatori imposti all’amministrazione finanziaria; all’operatività del principio del *favor rei*, talvolta fortemente limitata nella prassi giurisprudenziale; nonché all’attuale dimensione del principio *societas delinquere non potest*, specie alla luce degli interventi normativi del 2003.

1. Principi regolatori e carattere “parapenalistico” dell’attuale modello sanzionatorio amministrativo.

Volendo ripercorrere i caratteri essenziali del rinnovato sistema sanzionatorio, pare opportuno prendere le mosse da una veloce analisi della disciplina pregressa.

Il precedente sistema, disciplinato dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, si ispirava al cd. principio *risarcitorio*, per il quale scopo precipuo della sanzione era il conseguimento di un ristoro per il danno sofferto dall’Erario a causa dell’illecito. Ciò comportava alcune significative conseguenze: in primo luogo, soggetto destinatario della sanzione pecuniaria era, non solo la persona fisica, ma anche la società o l’ente collettivo (non operava, dunque, il principio *societas delinquere non potest*); perfettamente configurabile era la solidarietà passiva anche nella obbligazione sanzionatoria, qualora l’illecito amministrativo fosse imputabile a più soggetti; nel caso di morte del trasgressore, la sanzione era trasmissibile agli eredi, alla stregua di un generico debito pecuniario; l’elemento soggettivo non aveva pressoché nessuna rilevanza nella determinazione della sanzione, la quale, al pari di ogni forma di risarcimento, era commisurata all’entità del danno e non alla gravità dell’infrazione; la sanzione concretamente irrogata, infine, era composta da una “pena pecuniaria” e da una “soprattassa”.

Per effetto del citato mutamento di rotta, l’attuale modello sanzionatorio si caratterizza in maniera affatto differente.

Anzitutto, scopo precipuo della sanzione è perseguire l’autore della violazione con intento dissuasivo ed afflittivo, ma non risarcitorio. Il sistema è, dunque, interamente costruito sulla persona del trasgressore, con particolare riguardo alla capacità di intendere e di volere del soggetto (c.d. imputabilità), all’elemento soggettivo (dolo o colpa), nonché alle cause di non punibilità ed alla rilevanza delle condizioni soggettive dell’agente, sia ai fini dell’applicabilità della sanzione, sia ai fini della sua determinazione¹.

¹ Sul punto, si veda l’ampia analisi di G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall’unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pp. 373 e ss., il quale dà atto del dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi negli anni antecedenti alla riforma, a causa del vuoto normativo sussistente circa l’elemento soggettivo dell’illecito tributario (dal momento che ne la legge del 1929 ne quelle successive avevano previsto alcunché al riguardo). L’A., in particolare, analizza i due orientamenti emersi sul punto: l’uno per il quale gli illeciti amministrativi in materia tributaria erano punibili sulla base della semplice *volontarietà* del comportamento sanzionato ed indipendentemente della presenza del dolo o della colpa; l’altro che, invece, richiedeva anche l’accertamento dell’elemento psicologico, argomentando talora dalla assimilazione tra pena pecuniaria fiscale e sanzione penale, talaltra dall’estensibilità alle sanzioni tributarie della disciplina generale dettata per gli illeciti amministrativi. Tale contrasto emerse principalmente quando si trattò di decidere sull’applicabilità della pena pecuniaria anche ai soci di società di persone (oltre che alle società) a seguito della rettifica in aumento del reddito societario dichiarato: chi, infatti, escludeva l’applicazione della sanzione pecuniaria al socio, predicava la mancanza di colpevolezza di quest’ultimo; chi, invece, affermava tale applicazione, prescindeva dall’elemento soggettivo del dolo o della colpa; ed infine vi era anche chi, in posizione intermedia, affermava la responsabilità del socio, ricorrendo ad una sorta di presunzione relativa di colpevolezza di quest’ultimo (tenuto a fornire la prova contraria) per mancato esercizio del potere di controllo. Solo negli anni ’90, la Cassazione (Cass., sez. I, 24 giugno 1995, n. 7161) affermò che «anche per le soprattasse e per le pene pecuniarie in materia tributaria dalla colpa non è dato prescindere non diversamente da quanto si ritiene per gli illeciti amministrativi disciplinati dalla legge n.

Talune anomalie sono riscontrabili, tuttavia, con riferimento alle violazioni relative alla fase della riscossione (omesso o ritardato versamento), le quali danno luogo a sanzioni di entità pari ad una percentuale del tributo non versato².

In ogni caso, quando la sanzione oscilla tra un minimo e un massimo, come per le infrazioni relative agli obblighi di documentazione e contabilizzazione, e quelle relative agli obblighi dichiarativi, nella determinazione della sanzione da irrogare l'Ufficio deve tener conto della gravità della violazione, avendo riguardo ad una serie di parametri, quali la condotta dell'agente (precedente e successiva alla commissione del fatto), la sua personalità, desumibile dai suoi precedenti fiscali, nonché le sue condizioni economiche. Tali criteri, individuati dall'art. 7 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, rispecchiano, nelle linee generali, quelli indicati nell'art. 133 c.p. e la valutazione degli stessi, da parte dell'Ufficio, è discrezionale.

La valorizzazione della personalità dell'agente si riscontra, peraltro, anche nell'istituto della recidiva, prevedendosi un aumento della sanzione, fino alla metà, nei casi in cui il soggetto abbia commesso, nei tre anni precedenti, altra violazione della stessa indole³. A tal fine, si considerano "della stessa indole" le violazioni delle medesime disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

In chiave premiale è previsto, poi, che la sanzione sia ridotta nei casi di ravvedimento, ai sensi 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (come da ultimo modificato dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190) - ossia nei casi di regolarizzazione spontanea del pagamento del tributo e di contestuale pagamento della sanzione ridotta - sempreché la violazione non sia stata già constatata e non siano iniziate le attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

A fronte di tali previsioni - volte a caratterizzare in senso marcatamente personalistico l'illecito tributario - sono previste anche le tipiche garanzie operanti nel diritto penale a tutela dell'autore dell'illecito.

Primo tra tutti, il principio di legalità ex art. 3, comma 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "*Nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*"⁴. Così, è necessario che la legge punitiva di una determinata fattispecie sia entrata in vigore prima della commissione del fatto⁵; inoltre, non

689/1981». In seguito, come è noto, l'art. 5 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, statui, al comma 1, che "*nelle violazioni punite con sanzione amministrativa ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*".

² Cfr. Art. 13, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

³ Art. 7, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

⁴ È evidente il richiamo all'art. 1 del codice penale, per il quale "*Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano ad essa stabilite*". Peraltro, com'è noto, nel diritto penale tale principio deriva dalla riserva assoluta contenuta nell'art. 25, comma 2, Cost. per il quale "*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*".

⁵ Come previsto anche dal codice penale, all'art. 2, comma 1. Sul punto, si veda Cass. civ. sez. trib., 15 giugno 2011, n. 13075, in *Giust. civ. Mass.* 2011, 6, 900.

sono ammesse disposizioni sanzionatorie ad efficacia retroattiva⁶, né forme di integrazione analogica (*analogia legis* e *analogia iuris*) del dettato normativo sanzionatorio, in ossequio al principio di tassatività.

Nello stesso senso opera, altresì, il principio del *favor rei*, di cui si dirà più diffusamente in seguito.

Come si legge nella stessa relazione illustrativa al decreto, con la riforma del '97 si è inteso eliminare ogni equivoco circa la natura apertamente repressiva e intimidatoria della risposta amministrativa apprestata dall'ordinamento alla violazione tributaria. E si è inteso conferire alla sanzione tributaria – quale *species* del *genus* sanzione amministrativa – una funzione, per così dire, omogenea alla sanzione penale⁷.

Di conseguenza, sono escluse, almeno in linea di principio, forme di afflizione che coinvolgano soggetti diversi dal trasgressore, essendo la sanzione riferibile alla sola persona fisica che ha commesso la violazione⁸.

L'obbligazione sanzionatoria, inoltre, non è trasmissibile agli eredi⁹; la morte del trasgressore costituisce, dunque, causa di estinzione della sanzione, salvo, naturalmente, che non si versi in un caso di solidarietà passiva nella obbligazione sanzionatoria, laddove, anche in seguito alla morte dell'autore della violazione, il pagamento della sanzione può essere richiesto ai coobbligati.

Inoltre, alla pena pecuniaria non è più accostata la soprattassa, essendo ora irrogabile un'unica sanzione, sempre improduttiva di interessi, cui possono aggiungersi le sanzioni accessorie tassativamente previste dalla legge.

La novella del 1997 fu salutata con particolare favore dalla dottrina, la quale, pur senza esimersi dal rilevarne talune pecche, si esprimeva in senso complessivamente positivo, sottolineando l'opportunità delle introdotte semplificazioni, nonché della “riconduzione a principi” di una materia, sino a quel tempo, «*incerta in ordine alla natura e alla funzione della soprattassa e della pena pecuniaria e alla soluzione dei problemi pratici che ne veniva fatti discendere*» (E. DE MITA, su *Il Sole-24 Ore* di venerdì 11 aprile 1997). Parimenti, F. TESAURO (in *Il Sole-24 Ore* del 3 ottobre 1997) affermava: «*La legge del 1929 era stata, per il suo tempo, un intervento razionalizzatore di grande portata, ma dopo i tanti decenni trascorsi, era necessario intervenire per tante ragioni: per allineare il sistema delle sanzioni tributarie amministrative al sistema generale delle sanzioni amministrative; per rivedere alcuni principi della materia che risentono delle particolari temperie storico-politiche in cui quella legge fu concepita; e, infine,*

⁶ Cfr. art. 1, Legge 24 novembre 1981, n. 689.

⁷ Cfr. M.A. SANDULLI, *Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziali e procedurali*, Napoli, 1983, 50; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 50.

⁸ Art. 2, comma 2, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁹ Art. 8, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; sul punto si veda L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 366 e ss. Si è, così, risolta la questione della trasmissibilità agli eredi della sanzione che, per decenni, aveva creato contrapposizioni in dottrina e in giurisprudenza (cfr., in senso affermativo, Cass., n. 468/1988 e Cass., SS.UU., n. 128/1993; nel senso dell'intrasmissibilità, invece, Cass., 15 novembre 1994, n. 9588 e Cass., 12 aprile 1996, n. 10823).

per eliminare i guasti compiuti dal legislatore della riforma tributaria degli anni 70 e successivi».

Come si vedrà, tuttavia, il preteso avvicinamento al sistema sanzionatorio penale, e amministrativo generale, non pare essersi realizzato in maniera del tutto priva di contraddizioni, specie alla luce dei successivi interventi del legislatore.

2. Il principio del *favor rei*. In particolare: la (controversa) sorte della pretesa sanzionatoria nel caso di abolizione del tributo.

Principio cardine del sistema sanzionatorio è quello del cd. *favor rei*, posto ai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Anzitutto, è prevista la retroattività dell'*abolitio criminis*, per la quale, “nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile”¹⁰. Si tratta di una delle più significative differenze rispetto alla disciplina precedente, che, al contrario, prevedeva la *ultrattività* della norma in vigore al momento della commissione dell'illecito¹¹. Occorre sottolineare che, per *abolitio criminis*, deve intendersi la totale espunzione dall'ordinamento della previsione sanzionatoria: ciò non avviene, ad esempio, se la disposizione che prevede una determinata fattispecie come illecito è abrogata, ma la norma sostanziale permane perché riproposta in altro testo¹².

Qualora la sanzione sia stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito si estingue, ma non è, in ogni caso, prevista la ripetizione di quanto il soggetto abbia già pagato in adempimento dell'obbligazione sanzionatoria.

Parimenti retroattiva è la legge posteriore che stabilisca, per la medesima fattispecie, una sanzione di entità inferiore a quella prevista al momento della commissione del fatto¹³, applicandosi, in tali casi, la legge più favorevole per il trasgressore, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo¹⁴.

Dunque, nel primo caso (comma 2), l'efficacia retroattiva della legge posteriore (di abrogazione della fattispecie illecita) incontra il limite della non ripetibilità di quanto già pagato; nel secondo caso (comma 3), la retroattività della legge più favorevole è impedita dal consolidamento del provvedimento sanzionatorio.

¹⁰ Si noti l'analogia con l'art. 2, comma 2, codice penale.

¹¹ Art. 20, L. 7 gennaio 1929 n. 4.

¹² Cfr., Cass. civ. sez. trib., sez. V, 18 novembre 2009, n. 24318, in *Red. Giust. civ. Mass.* 2009, 11; Cass. civ. sez. trib., sez. V, 02 ottobre 2009, n. 21155, in *Red. Giust. civ. Mass.* 2009, 10.

¹³ Sul punto, si veda Cass. civ. sez. V, 25 novembre 2011, n. 24925, in *CED Cassazione 2011*.

¹⁴ Ossia salvo che sia decorso il termine di decadenza previsto dal D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1, senza che vi sia stata opposizione; oppure salvo che sia passata in giudicato la sentenza che rigetta l'opposizione proposta dal contribuente al provvedimento di irrogazione (art. 3, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). Sul punto, v. Cass. civ. Sez. V, 6 ottobre 2011, n. 20440, in *CED Cassazione 2011*.

Quanto all'operatività del principio del *favor rei* alle infrazioni commesse prima della data di entrata in vigore del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (1° aprile 1998), la giurisprudenza ne ha affermato l'applicabilità, anche d'ufficio ed in ogni stato e grado di giudizio, ai sensi dell'art. 25, secondo comma, del medesimo decreto, a condizione che, a tale data, sussistesse un procedimento ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia divenuto definitivo¹⁵.

Così statuendo, la Corte di Cassazione¹⁶ ha, ad esempio, dichiarato la legittimità dell'avviso di liquidazione e pagamento di sanzione in materia di IVA relativi all'anno di imposta 1993, per violazioni circa l'emissione della bolla di accompagnamento di beni viaggianti, benché il corrispondente obbligo fosse stato abolito con D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, trattandosi di rapporto già esaurito e con procedimento definito al momento della entrata in vigore del suddetto decreto legislativo.

In materia di Imposta di successione, ed in particolare in relazione alla presentazione della denuncia di successione, la Corte di Cassazione sez. trib., con sentenza n. 6940 del 20 marzo 2013, ha affermato che la violazione di cui al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31, a norma del quale la denuncia di successione deve essere presentata entro sei mesi dalla data di apertura della successione, «non è più sanzionata specificamente, a meno che non trasmodi in vera e propria omissione, la quale, come si evince dall'art. 33, comma 1, si verifica allorché, scaduto il termine, l'accertamento d'ufficio preceda la dichiarazione del contribuente: l'art. 50 del medesimo D. Lgs., come sostituito dal D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, art. 2, comma 1, lett. d, a far data dal 1 aprile 1998, si limita infatti a sanzionare l'omissione della denuncia, mentre l'art. 52 si riferisce al solo pagamento dell'imposta oltre il termine a tal fine stabilito dall'art. 37. Poiché, inoltre, ai sensi del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, applicabile anche ai giudizi in corso alla data del 1 aprile 1998, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile, la nuova disciplina sanzionatoria può essere utilmente invocata anche in riferimento alle violazioni commesse anteriormente alla predetta data». Di conseguenza, la Corte ha concluso per l'inapplicabilità della sanzione, nel caso di specie, trattandosi di dichiarazioni di successione presentata successivamente all'aprile 1998.

Se tali sono i principi generali in tema di *favor rei*, occorre dar conto dell'indirizzo giurisprudenziale volto a ridimensionarne la portata qualora oggetto

¹⁵ Cfr. Cass. civ. sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 411, per la quale l'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, purché il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, «è applicabile anche alle violazioni in materia di IVA, atteso che il nuovo regime sanzionatorio, introdotto dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed entrato in vigore l'1 aprile 1998, prevede una sistematica repressiva meno onerosa rispetto al precedente sistema. In particolare, l'art. 16 ha abrogato, fra l'altro, l'art. 41 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'art. 6, ottavo comma, ha determinato i margini del "quantum" della pena pecuniaria dovuta in ipotesi di omessa autofatturazione da parte del cessionario o del committente, senza però riproporre, neppure nella riformulazione contenuta nel d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, il pagamento dell'imposta (avente anch'esso, nel regime dell'abrogato art. 41, natura sanzionatoria)».

¹⁶ Cass. civ. sez. trib., 24 luglio 2013, n. 17972.

di intervento normativo successivo (e abolitivo) sia non già la disciplina sanzionatoria, ma la stessa disciplina sostanziale del tributo, affermandosi l'impossibilità di dichiarare estinte le sanzioni connesse ad un tributo abrogato.

La questione è stata di recente affrontata dalla Corte di Cassazione, sez. trib. con sentenza n. 2226 del 06 febbraio 2015, nella quale la stessa Corte si è pronunciata in ordine alla doverosità delle sanzioni connesse a pregresse violazioni in materia di Invim (Imposta sull'incremento di valore degli immobili), come noto soppressa, contestualmente all'entrata in vigore dell'ICI, ad opera del D. Lgs. 11 luglio 1992, n. 333.

In particolare, la Cassazione ha affermato che il principio del *favor rei*, di cui all'art. 3 del D. Lgs. 472/1997, non trova applicazione nei casi di abrogazione di un intero tributo: per le annualità pregresse, in riferimento alle quali l'imposta era dovuta, permanendo il precetto primario (ossia l'obbligo di pagare il tributo), pur a seguito dell'abrogazione, resta applicabile anche il conseguente precetto (secondario) sanzionatorio. Pertanto, *«l'intervenuta abolizione dell'Invim non comporta, in base al D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, art. 3, alcuna conseguenza riguardo alla irrogabilità delle sanzioni derivanti da comportamenti posti in essere nel periodo di vigenza (sia pure transitoria) del tributo, atteso che l'omesso (o incompleto) versamento dell'imposta, nel periodo in cui questa è dovuta, continua a integrare una ipotesi di violazione punibile¹⁷»*.

In senso conforme si è espresso anche il Consiglio di Stato (parere n. 2179 del 4 maggio 2004), reso in tema di soppressione del tributo sui sacchetti di plastica (non biodegradabili), affermando che *«il principio del favor rei non può trovare applicazione nell'ipotesi in cui una legge sopravvenuta si limiti ad abrogare un tributo. In tale circostanza, infatti, non venendo meno l'antigiuridicità della condotta del contribuente, consistente nell'omesso pagamento del tributo (poi soppresso), non ricorrono i presupposti per l'applicazione della suddetta disposizione di favore»*.

D'altra parte, anche l'Agenzia delle entrate, con la circolare 10 luglio 1998, n. 180, ha interpretato il citato articolo 3, comma 2, nel senso che il principio del *favor rei* non possa trovare applicazione nelle ipotesi prospettate, restando ferma *"l'applicabilità delle sanzioni in materia di tutti i tributi soppressi"*.

Tale orientamento, tuttavia, presenta alcuni punti di criticità, ove si consideri che, nei casi descritti, si è in presenza di una completa espunzione dall'ordinamento della fattispecie illecita, per effetto dell'abolizione del tributo.

Ed in effetti, in altra occasione (sentenza 30 maggio 2003, n. 8717), la Corte di Cassazione ha concluso per la permanenza dell'obbligazione risarcitoria, ma sulla base di un'argomentazione diversa, ossia in ragione del c.d. principio di continuità normativa, per il quale *«l'abolitio criminis determina la non punibilità degli illeciti commessi prima della abolitio stessa, soltanto nei limiti in cui l'obbligo, la cui violazione costituiva illecito sanzionato, non sia stato soppiantato da un altro obbligo omologo»*. Nel caso di specie, veniva in rilievo la soppressione dell'Ilor, non assimilabile, secondo la Corte, ad una *abolitio criminis*

¹⁷ Nello stesso senso, si vedano anche Cass. 24 novembre 2006, n. 24991 e Cass. 20 marzo 2006 n. 6189.

propriamente intesa – come tale, estintiva delle connesse sanzioni – in quanto tale soppressione «è stata accompagnata dalla istituzione di una imposta omologa, l'Irap, la cui legge di disciplina ha mantenuto ferma la previsione dell'illecito della dichiarazione infedele».

In altra pronuncia (sentenza n. 27760 del 16 dicembre 2005), resa in materia di imposta sul patrimonio netto delle imprese (anch'essa abrogata al tempo della decisione), la Corte ha affermato che «il contribuente non può essere sottoposto a sanzione in relazione a qualunque fatto attinente un'imposta non più esistente sia che trattasi di evasione della stessa che di omessa o infedele dichiarazione, fatto strettamente connesso con il tributo essendo la stessa finalizzata al pagamento dell'imposta soppressa. Unica eccezione a tale principio è rappresentata dal fatto che il rapporto sia ormai definito».

La questione, pertanto, non può considerarsi del tutto pacifica.

3. L'elemento soggettivo dell'illecito tributario ed i connessi problemi di riparto dell'onere probatorio.

Esigenza imprescindibile di un sistema sanzionatorio a carattere personalistico è la certa (o tendenzialmente tale) riferibilità del fatto al soggetto sanzionato.

Anzitutto, ai fini della punibilità, è necessario accertare che, al momento della commissione del fatto, il soggetto fosse imputabile, ossia dotato di capacità di intendere e di volere¹⁸, alla stregua dei criteri dettati dal codice penale (in particolare agli articoli 85 e ss. c.p.).

Senza voler qui affrontare i delicati problemi connessi alle cause di esclusione della imputabilità, basti considerare che per “capacità di intendere” si intende la capacità del soggetto di percepire il valore sociale della propria condotta; mentre, per “capacità di volere”, ci si riferisce all'attitudine dell'individuo ad agire secondo la propria personale volontà, in modo tale, cioè, da conformare l'azione agli impulsi del volere. In sostanza, l'imputabilità ricorre se il soggetto versa in una condizione di maturità e sanità mentale idonea a renderlo consapevole delle proprie azioni e determinato nei propri intenti. È di tutta evidenza, dunque, che, in uno stato di diritto, ai fini della punibilità a qualsiasi titolo dell'agente, non possa assolutamente prescindere dalla verifica della sussistenza di tali requisiti.

Immediatamente successiva all'accertamento dell'imputabilità, è la valutazione della colpevolezza dell'agente, da intendersi come “volontarietà” della condotta.

Può affermarsi, infatti, che tale requisito costituisca all'un tempo il fondamento ed il limite della punibilità del contribuente, sia a titolo di responsabilità amministrativa, sia a titolo di responsabilità penale¹⁹.

¹⁸ Art. 4, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁹ In tema, limitatamente alle sanzioni amministrative, si veda A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1997, 1196; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D. Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999, 107; ID., (voce) *Violazioni e sanzioni*

Per tali ragioni non paiono del tutto legittimi i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, frequenti nella pratica amministrativa, che di fatto tendono a trascurare gli oneri probatori e gli obblighi motivazionali in punto di colpevolezza.

Prima di affrontare tale importante tematica, peraltro, occorre soffermarsi brevemente sugli stessi caratteri normativi della colpevolezza, ancora una volta mutuabili dal diritto penale.

Secondo l'art. 42, comma 1, c.p., *“Nessuno può essere punito per una azione od omissione preveduta dalla legge come reato, se non l'ha commessa con coscienza e volontà”* (cd. *suitas* della condotta). Allo stesso modo, l'art. 5, comma 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, stabilisce che ciascuno può essere chiamato a rispondere della propria azione illecita solo se *“cosciente e volontaria”*. Come noto, tale *“volontarietà”* può esplicarsi nella forma del dolo o della colpa a seconda che l'evento derivato dalla condotta illecita sia stato voluto dal soggetto come conseguenza della propria azione od omissione, oppure sia il frutto di negligenza, imprudenza o imperizia²⁰.

Ai sensi dell'art. 5, comma 4, del citato decreto, la violazione è *“dolosa”* quando è mossa dall'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta o ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

Si parla, invece, di *“colpa grave”*, quando la negligenza o l'imperizia sono *“indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari”*²¹.

Nella materia tributaria, è importante distinguere tra dolo e colpa grave, da un lato, e colpa lieve, dall'altro, perché, come si avrà modo di precisare, è diverso, nelle due ipotesi, il criterio di imputazione della sanzione nei casi in cui della violazione abbia tratto vantaggio un soggetto diverso dal suo autore materiale. Come si vede, dunque, nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie assume valenza autonoma l'elemento soggettivo della colpa grave, al contrario di quanto accade in ambito amministrativo generale e nella materia penale, ove - salvo eccezioni, come in tema di responsabilità medica - la gravità della colpa viene in rilievo sono in punto di quantificazione in concreto della pena, ex art. 133 c.p.

Accanto a tali elementi - volti a connotare in senso, per così dire, positivo, il requisito della colpevolezza - ai fini della punibilità è richiesta, altresì, l'insussistenza di cause escludenti, ossia di particolari circostanze al ricorrere delle quali la sanzione non può essere irrogata.

in materia tributaria. I) Violazioni e sanzioni amministrative, in *Enc. giur.*, IX, 2001, 23; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, I, 1999, 1509; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1999, 1509.

²⁰ Art. 43 c.p.

²¹ Art. 5, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Sul punto, cfr. A. LANZI, P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Padova, 1999, p. 28.

In primo luogo, l'agente non è responsabile se ha commesso la violazione a causa di un "errore sul fatto"²², ossia di una percezione alterata della realtà fattuale. La norma non menziona l'errore *di* fatto, ma l'errore *sul* fatto; di conseguenza, sembra legittimo ritenere che tale alterata percezione del reale possa riguardare tanto una circostanza di fatto, quanto la portata di una norma di diritto, dalla quale sia derivata una erronea percezione sul fatto costitutivo dell'illecito.

In secondo luogo, non è punibile chi ha commesso la violazione a causa di "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono", nonché a causa della "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento"²³. Tale esimente è ribadita dallo Statuto dei diritti del contribuente che, all'art. 10 (rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente"), stabilisce, al comma 3, che la sanzione non può essere irrogata se la violazione dipende dalle obiettive condizioni di incertezza sopra menzionate, specificando che, in ogni caso, tali condizioni non sussistono per il sol fatto che sia pendente un giudizio di legittimità della norma tributaria applicabile al caso concreto. In attuazione di tale principio, nella disciplina sul processo tributario, è stabilito che le commissioni tributarie debbano dichiarare non applicabili le sanzioni amministrative "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"²⁴.

Secondo la giurisprudenza di legittimità²⁵, l'incertezza "obiettiva" postula una condizione di inevitabile dubbio sul contenuto, sull'oggetto o sui destinatari di una norma, ossia la totale equivocità del risultato interpretativo, accertata dal giudice, anche di legittimità²⁶; tale condizione sussiste, in particolare, quando la disciplina si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appare concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto. L'esimente non può essere applicata d'ufficio e l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi di confusione grava sul contribuente²⁷.

Tale scusante deve, peraltro, essere coordinata con il principio generale, operante anche in materia di sanzioni amministrative, per il quale *ignorantia legis non excusat*, salvo che tale ignoranza sia inevitabile²⁸, così come affermato dalla Corte Costituzionale²⁹ in relazione all'art. 5 del codice penale.

Un'altra causa di non punibilità riguarda, poi, precipuamente il responsabile d'imposta e il sostituto, nei casi in cui gli stessi diano prova che il mancato

²² Art. 6, comma 1, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²³ Art. 6, comma 2, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²⁴ Art. 8, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²⁵ V. Cass. civ. sez. trib., 23 marzo 2012, 4683, in *Giust. civ. Mass.* 2012, 3, 390; Cass. civ. sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2192, in *Giust. civ. Mass.* 2012, 2, 165.

²⁶ Cass. civ. sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7765, *Diritto & Giustizia* 2008.

²⁷ Da ultimo, Cass. civ. sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 440, in *Giust. Civ. Mass.* 2015; Cass. civ. sez. trib., 14 marzo 2012, n. 4031, *Diritto & Giustizia* 2012.

²⁸ Art. 6, comma 4, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²⁹ Corte Cost. 24 marzo 1988, n. 364.

pagamento del tributo sia dipeso da fatto esclusivamente imputabile a terzi e denunciato all'autorità giudiziaria³⁰.

Naturalmente, non è punibile chi ha commesso la violazione per cause di forza maggiore³¹.

Non è altresì punibile la violazione che non reca pregiudizio all'azione di controllo e che non altera la determinazione della base imponibile e dell'imposta e non incide sul versamento del tributo³². Anche l'art. 10 dello Statuto stabilisce che non si debba dar luogo all'irrogazione di sanzioni allorquando la violazione sia meramente "formale" e non ne risulti alterato il debito d'imposta.

Inoltre, sempre secondo l'art. 10 dello Statuto, e nel rispetto dei principi dell'affidamento e della buona fede, non sono irrogate sanzioni (né richiesti interessi) qualora il contribuente si sia conformato alle indicazioni provenienti dalla stessa Amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificate, o abbia commesso la violazione come conseguenza di fatti derivanti da ritardi, omissioni o carenze imputabili all'Amministrazione. In definitiva, il contribuente non può essere punito se l'errore è dipeso da un comportamento dell'Amministrazione finanziaria.

In ossequio al principio di colpevolezza, qualora l'autore materiale della violazione abbia commesso il fatto per effetto della minaccia o della violenza altrui o perché indotto da altri in errore incolpevole - anche a causa della propria incapacità, permanente o transitoria, di intendere e di volere - della sanzione risponde solo l'autore mediato³³. È il caso del socio di una società di persone (non amministratore) che, in buona fede e senza aver avuto la possibilità di esaminare la documentazione della società, riporti nella propria dichiarazione il reddito che gli è imputabile sulla base alla dichiarazione (infedele) della società, redatta da un soggetto diverso (l'amministratore). Il socio, rispetto alla infedeltà della dichiarazione del reddito di partecipazione, potrebbe assumere la veste di mero autore materiale dell'illecito e l'amministratore quella di autore mediato.

Precisati i caratteri dell'elemento soggettivo, occorre ora analizzare come quest'ultimo venga in rilievo, in concreto, nella prassi amministrativa.

Sebbene, come si è visto, la colpevolezza costituisca elemento imprescindibile per la configurabilità dell'illecito amministrativo tributario, è opinione diffusa che sull'Amministrazione finanziaria non incomba l'onere di dimostrarne la

³⁰Art. 6, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Sul punto, Cass. civ. sez. trib., 20 dicembre 2007, n. 26848, in *Foro it.* 2008, 2, I, 500

³¹Art. 6, comma 5, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. v. Comm. trib. prov.le sez. I Lecce, 23 luglio 2010, n. 352, che ha ritenuto sussistente la causa di forza maggiore in un caso nel quale la società era incorsa in violazioni a causa di uno stato di crisi per la perdita del suo unico cliente che, a sua volta, a causa della crisi mondiale del tessile, aveva perso quasi tutta la sua clientela. In particolare, la società aveva dimostrato che nel periodo di riferimento, per il grave stato di crisi aziendale, aveva avuto difficoltà ad affrontare tutte le scadenze previste per la liquidazione IVA e per il saldo del Mod. Unico

³²Art. 6, comma 5-bis, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

³³Art. 10, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

sussistenza, gravando invece sul contribuente l'onere di provare l'assenza di colpa al fine di escludere l'irrogazione delle sanzioni³⁴.

Si ritiene, infatti, che anche in materia di sanzioni tributarie debbano trovare applicazione i criteri interpretativi elaborati da dottrina e giurisprudenza con generale riferimento alle sanzioni amministrative, disciplinate dalla L. 689/1981³⁵. Rispetto ad esse si afferma, che, ai fini della punibilità, è sufficiente la sola coscienza e volontà della condotta, senza necessità, per l'amministrazione, di dimostrare, in concreto, il dolo o la colpa, gravando invece sull'agente l'onere della prova contraria, ossia di aver agito incolpevolmente³⁶.

Sul punto opera, dunque, un principio affatto diverso rispetto al diritto penale, sussistendo una vera e propria presunzione *iuris tantum* di colpa a carico del trasgressore, con conseguente inversione dell'onere probatorio.

Si afferma³⁷ che nel processo tributario non trova *sic et simpliciter* applicazione la regola, vigente nel processo penale, di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p., secondo la quale il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione anche quando è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto sussiste, con equiparazione del dubbio alla certezza in favore dell'imputato, poiché la presunzione di non colpevolezza ha copertura costituzionale soltanto in materia penale (art. 27, comma 2, Cost.).

In materia di imposte doganali, la Corte di Cassazione sez. trib., con sentenza n. 14030 del 03 agosto 2012, ha affermato che: *«Il D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5 applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 5 stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. Ciò va inteso nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa, sicché*

³⁴ In termini, F. GALLO, *Tecnica legislativa ed interesse protetto dei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, 304.

³⁵ In tema, v. A. TRAVI, *Sanzioni amministrative e pubblica amministrazione*, Padova, 1983, 311; A. SANDULLI, *Le sanzioni amministrative pecuniarie*, Napoli, 1983, 207.

³⁶ Cfr. Cass. sez. trib., sent 15 giugno 2011 n. 13068, nella quale la Corte ha ritenuto viziata la sentenza della CTR, per difetto di motivazione, in quanto non poteva considerarsi raggiunta la prova della non colpevolezza del rappresentante legale della società (per violazioni Ilor e Iva), sulla base del rilievo che era stata proposta, dai soci, azione di responsabilità nei confronti del professionista incaricato. Ad avviso della Corte, *«tale conclusione in fatto, in sé accettabile sotto il principio del rispetto dell'onere della prova, è tuttavia inficiata dalla mancata considerazione del rilievo che l'Ufficio, nel rispetto del principio della autosufficienza, ha provato di avere svolto nella deduzioni in appello, secondo cui la parte (ovvero il legale rappresentante della società,) aveva dichiarato ai verbalizzanti di essere stato più volte informato dal professionista incaricato che egli non disponeva di parte della contabilità, non consegnata dal professionista precedente. Tale asserzione, implicando, ove fondata, una negligenza o "culpa in eligendo" della parte, doveva essere confutata, e comunque presa in considerazione, con valutazione in primo luogo della fondatezza, e quindi della attendibilità e del significato della circostanza evidenziata».*

³⁷ Cass. civ. sez. trib. 08 marzo 2001, n. 3421, in *Fisco* 2001, 10110.

va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22890 del 25/10/2006 Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13068 del 15/06/2011). Quindi, una volta integrata e provata dall'autorità amministrativa la fattispecie tipica dell'illecito, grava sul trasgressore, in virtù della presunzione di colpa posta dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, l'onere di provare di aver agito in assenza di colpevolezza».

Le ragioni di tale impostazione si rinvergono, per lo più, nell'esigenza di far fronte alle difficoltà probatorie nelle quali incorrerebbe l'Amministrazione nell'acquisire elementi di fatto idonei a dimostrare la sussistenza dell'atteggiamento "antidoveroso" del contribuente. Si ritiene, dunque, legittima la presunzione sull'elemento soggettivo (minimo) della colpa.

Tuttavia, se tale è la *ratio* della presunzione, non pare che questa possa ragionevolmente trovare applicazione nei casi in cui l'Amministrazione non incorra in particolari difficoltà probatorie, e sia, invece, in grado di ricostruire, in maniera precisa l'illecito tributario, nella sua dimensione oggettiva e soggettiva. Ipotesi che ricorre, ad esempio, nei casi in cui il quadro istruttorio appaia senz'altro completo, o quanto meno sufficientemente approfondito, magari per effetto dell'instaurazione di un pieno ed effettivo contraddittorio procedimentale con il contribuente.

Nella prassi, tuttavia, l'operatività della descritta presunzione non sembra trovare limitazioni di sorta, riscontrandosi, nella pressoché totalità dei casi, un'applicazione automatica della sanzione per effetto della mera constatazione dell'illecito, senza alcun vaglio critico, da parte dell'amministrazione, circa i presupposti soggettivi della pretesa.

Anzi, l'applicazione delle sanzioni si accompagna, spesso, a mere formule di rito, ben lontane dal fornire una concreta motivazione in ordine alla colpevolezza del contribuente, la quale, peraltro, come si è detto, può ritenersi sussistente non solo in presenza di un atteggiamento doloso o colposo, ma anche (necessariamente) in assenza di cause di non punibilità (elemento, anche quest'ultimo, che dovrebbe essere oggetto di prova).

Talvolta, inoltre, in mancanza di una specifica previsione normativa in ordine alla prova liberatoria gravante sul contribuente, la giurisprudenza tende a richiedere una dimostrazione spesso particolarmente stringente della non colpevolezza, che finisce, nei fatti, con il fondare la punibilità dell'agente su una vera e propria responsabilità oggettiva.

Si pensi ai casi di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte dei professionisti incaricati; casi rispetto ai quali la giurisprudenza di legittimità ha affermato che gli obblighi dichiarativi e di tenuta delle scritture contabili non possono considerarsi assolti con il mero affidamento dell'incarico di consulenza al professionista, essendo invece richiesta al contribuente, al fine di escludere la propria responsabilità per assenza di colpa per le sanzioni eventualmente irrogate,

la dimostrazione di aver controllato e vigilato sulla effettiva esecuzione dell'incarico³⁸.

È necessaria, dunque, la prova di aver eseguito un controllo effettivo sull'operato del professionista e che questi abbia tenuto un comportamento fraudolento, volto a "mascherare" il proprio inadempimento³⁹.

Da segnalare è, infine, l'orientamento giurisprudenziale che, valorizzando il requisito della colpevolezza, esclude l'applicabilità della sanzione amministrativa considerando tempestivo, secondo i normali canoni di correttezza e buona fede - e di per sé sufficiente ad escludere un giudizio di colpevolezza - l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante delega bancaria, qualora il ritardo nell'esecuzione della prestazione non sia imputabile al delegante, essendo stato l'ordine trasmesso con congruo anticipo e in presenza delle "normali" condizioni richieste per il buon esito dell'operazione (cfr. Cassazione civile sez. trib., 06 agosto 2014, n. 17626).

4. La solidarietà nell'obbligazione sanzionatoria. In particolare: la traslazione del beneficio economico della violazione in capo a soggetto diverso dall'autore materiale.

Alla luce del principio personalistico, come si è visto, della sanzione amministrativa tributaria può rispondere soltanto il soggetto persona fisica autore o coautore dell'illecito, poiché solo la persona fisica è, ontologicamente, capace di agire con dolo o colpa; ciò, in armonia con i principi generali posti dalla L. 689 del 1981 in materia di sanzioni amministrative.

Di conseguenza, e a differenza di quanto accadeva in precedenza⁴⁰, nell'attuale sistema sanzionatorio è venuta meno, in linea di principio, la responsabilità solidale nel pagamento della sanzione amministrativa (salve le ipotesi di cui si dirà); dunque, nei casi di illecito plurisoggettivo, ciascun trasgressore – indipendentemente dal titolo o dall'intensità causale del singolo apporto – soggiace, in proprio, alla sanzione per esso prevista dall'ordinamento, in applicazione della regola sul concorso di persone nel reato di cui all'art. 110 c.p.

La portata del principio personalistico, tuttavia, subisce un ridimensionamento nei casi in cui dell'illecito tributario abbia tratto vantaggio anche (o esclusivamente) un soggetto diverso dal trasgressore, poiché, in tali ipotesi, anche quest'ultimo è chiamato a rispondere, in via solidale ed a titolo di garanzia, con l'agente.

³⁸ Cfr. Cass., sez. trib., ord. 21 maggio 2010, n. 12473, in *Corr. trib.*, 2010, 3221, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *La delega al professionista degli obblighi fiscali non esonera da colpa. In tema di responsabilità sanzionatoria del consulente fiscale.*

³⁹ V. P. CORSO, *Garanzie concrete per il contribuente vittima del professionista*, in *Corr. trib.*, 2004, 1422; M. LOGOZZO, *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 130.

⁴⁰ Art. 11, L. 7 gennaio 1929 n. 4.

È appena il caso di rilevare che ricorre una fattispecie di responsabilità solidale anche per le violazioni consistenti nell'inadempimento di obbligazioni (tributarie) solidali: è previsto, infatti, che il pagamento della sanzione da parte di uno coobbligato liberi gli altri, salvo il diritto di regresso⁴¹.

Anche nei casi di cessione d'azienda, è previsto che il cessionario sia responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili alle violazioni da questi commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per le sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni precedenti a tale periodo. La responsabilità del cessionario è comunque limitata al valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito ed è assistita dal beneficio della preventiva escussione del cedente. Inoltre, il cessionario non può essere chiamato a rispondere di un debito superiore a quello risultante alla data del trasferimento. Per tale ragione, gli uffici finanziari devono rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato che attesti le contestazioni in corso e quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. La responsabilità del cessionario è limitata al debito che risulta alla data del trasferimento, dagli atti di tali uffici. Le limitazioni appena viste non valgono se la cessione è stata attuata in frode dei crediti tributari; tale frode è presunta, salvo prova contraria, se il trasferimento è effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Inoltre, nei casi di trasformazione o fusione, anche per incorporazione, di società, è previsto che la società risultante dall'operazione subentri nelle obbligazioni sanzionatorie delle società trasformate o fuse; ancora, nei casi di scissione, anche parziale, ciascuna società o ente che ne deriva è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto⁴².

Ma l'ipotesi più significativa di responsabilità solidale - sulla quale occorre appuntare l'attenzione anche in ragione delle novità introdotte nel sistema dalla riforma del 2003, di cui si dirà più approfonditamente in seguito - ricorre nel caso in cui la violazione sia commessa da un dipendente, da un rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato oppure da un dipendente, da un rappresentante o dal un amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze. In tali casi, l'art. 11, comma 1, del D. Lgs. 472/1997 (come modificato dal D. Lgs. 5 giugno 1998, n. 203), stabilisce che la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente, nell'interesse dei quali l'autore della violazione ha agito, sono obbligati solidalmente *al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata*, salvo il diritto di regresso nei confronti dell'agente, secondo le disposizioni vigenti.

Si configura, dunque, una duplice forma di responsabilità (diretta, in capo all'autore dell'illecito; indiretta, in capo al beneficiario della violazione) con facoltà, per il fisco, di rivolgersi indifferentemente all'uno o all'altro soggetto⁴³,

⁴¹ Art. 9, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴² Art. 15, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴³ Cass. civ. sez. trib., 11 febbraio 2013, n. 3201, in *Giust. civ. Mass.* 2013.

salvo il diritto del beneficiario di agire in regresso nei confronti della persona fisica, responsabile in via principale.

Una simile previsione contrasta, invero, con l'impianto parapenalistico del sistema sanzionatorio, poiché colpisce un soggetto diverso dal trasgressore, contravvenendo al principio personalistico e all'intento punitivo della sanzione. Peraltro, la possibilità di agire in via di regresso nei confronti dell'autore dell'illecito vale, in certa misura, a ripristinare la coerenza del sistema. In sostanza, la responsabilità del soggetto nel cui interesse è stata commessa la violazione è una responsabilità dipendente, senza beneficio di preventiva escussione, con caratteri simili alla posizione del responsabile d'imposta⁴⁴.

Se più persone hanno agito in concorso tra loro, la società, l'ente o la persona fisica nel cui interesse è stata commessa la violazione risponde della sanzione più grave⁴⁵.

All'indomani dell'introduzione della disciplina del 1997 – la quale, come si è visto, ha sancito la riferibilità della sanzione all'agente persona fisica – è sorta l'esigenza di conciliare la responsabilità delle persone fisiche che agiscono per conto di società, associazioni ed enti (con o senza personalità giuridica), nell'esercizio delle loro funzioni, con la necessità di parametrare la sanzione fiscale al tributo dovuto dal soggetto passivo, che, in tali casi, non coincide con il soggetto punibile e punito. Ed a tale esigenza il legislatore ha inteso far fronte con il combinato disposto degli artt. 5 e 11 del D. Lgs. 472/1997, nel testo modificato dal D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, prevedendo, da un lato la responsabilità solidale, di cui si è detto, e dall'altro, un tetto⁴⁶ per la responsabilità dell'autore della violazione, allorché questi abbia agito in veste di amministratore, o rappresentante, o dipendente del contribuente persona fisica o dell'ente, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, senza trarne un personale vantaggio e sempre che la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave ed abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

In tal caso, peraltro, il pagamento della sanzione, se è eseguito dal soggetto beneficiario dell'illecito, estingue l'obbligazione e non è esercitabile il diritto di regresso nei confronti dell'autore materiale⁴⁷.

Il medesimo art. 11 del D. Lgs. 472/1997, commi 5 e seguenti, prevede, poi, altri casi nei quali il beneficiario della violazione resta definitivamente inciso della sanzione.

Anzitutto, quando la responsabilità dell'agente è limitata nel *quantum*, ai sensi dell'art. 5, comma 2, per aver egli agito con colpa lieve, dell'eccedenza risponde, in ogni caso, il beneficiario⁴⁸. Quest'ultimo, inoltre, ha sempre la facoltà di accollarsi il debito dell'autore della violazione, purché l'illecito non sia stato commesso con dolo o colpa grave. Infine, ai sensi del comma 7 del citato art. 11, la morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima

⁴⁴ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 2010, p. 536.

⁴⁵ Art. 11, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴⁶ Cioè di € 51.645,69 ai sensi dell'art. 5, comma 2, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴⁷ Art. 11, comma 5, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

⁴⁸ Cass. civ. sez. trib., 29 ottobre 2014, n. 22912, in *Giustizia Civile Massimario 2014*.

della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità del beneficiario dell'illecito.

Peraltro, si consideri che quanto all'individuazione dell'autore materiale della violazione – la quale può rivelarsi problematica all'interno di un apparato societario – il legislatore ha posto, all'art. 11, comma 2, una presunzione relativa per la quale *“fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi”*.

5. La responsabilità delle società e degli enti con personalità giuridica a seguito della novella del 2003: problematicità del cd. doppio binario.

Delineati i tratti del sistema sanzionatorio, anche con riferimento alle ipotesi di responsabilità solidale, occorre ora dar conto delle dirompenti modifiche apportate a tale assetto dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella L. 24 novembre 2003, n. 326; modifiche che hanno contribuito ad accentuare le già segnalate contraddizioni interne al sistema rispetto alla pretesa impostazione parapenalistica.

In attuazione del criterio posto dalla L. 7 aprile 2003, n. 80, per il quale *“La sanzione amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione”*⁴⁹, il D.L. 30 settembre 2003, n. 269 ha stabilito, all'art. 7, che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”* ed ha aggiunto che la disciplina contenuta nel D. Lgs. 472 del 1997 si applica solo *“in quanto compatibile”*⁵⁰.

Di conseguenza, è venuta a configurarsi una responsabilità diretta ed esclusiva delle società e degli altri enti con personalità giuridica per gli illeciti relativi al proprio rapporto fiscale, con correlata soppressione di ogni forma di responsabilità amministrativa in capo alla persona fisica autrice dell'illecito. Si è, così, introdotta una disciplina evidentemente in contrasto con il principio personalistico della sanzione, con totale accantonamento della finalità punitiva del trasgressore.

Problematica è, anzitutto, l'individuazione dei criteri di imputazione dell'illecito alla società o all'ente con personalità giuridica. Sul punto, come si vede, il citato art. 7 si discosta dal principio posto dalla L. 7 aprile 2003, n. 80, in quanto non richiede che dalla violazione sia derivato un beneficio per la stessa società o per l'ente, fondando la responsabilità della persona giuridica sul semplice dato oggettivo della riferibilità, ad essa, del rapporto fiscale nel quale si inserisce la violazione. Può dirsi, dunque, che la sussistenza del suddetto beneficio sia data come presupposta per il solo fatto che la violazione riguardi il rapporto fiscale proprio della persona giuridica.

⁴⁹ Art. 2, comma 1, lett. 1), L. 7 aprile 2003, n. 80.

⁵⁰ Art. 7, comma 3, D.L. 269/2003.

Con riferimento, invece, al criterio di imputazione soggettivo, ci si è chiesti se, in forza del rinvio operato dall'art. 7, comma 3, all'applicazione delle disposizioni del D. Lgs. n. 472/1997, "*in quanto compatibili*", resti ferma la necessità di procedere all'accertamento del requisito della colpevolezza, come richiesto dall'art. 5 del medesimo decreto⁵¹.

In merito al suddetto rinvio, all'indomani dell'approvazione della novella, la dottrina più attenta⁵² ebbe modo di sollevare le prime critiche sulla incerta formulazione lessicale della norma, proprio ove, all'ultimo comma, fa salva l'applicazione, nei casi previsti, delle antecedenti norme del decreto del 1997, "*in quanto compatibili*". Ed invero, tale inciso, estremamente generico, è parso confliggere con l'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente *«perché la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie esigono che sia il legislatore a precisare quali norme di altri provvedimenti si intendono applicare. E confligge, altresì, con la direttiva del Ministro delle finanze del 21 settembre 2000 secondo cui "d'ora in avanti particolare attenzione andrà riservata alla qualità dei testi normativi, essendo evidente che lo Statuto in questa parte si rivolge sia al Governo che al Parlamento". Se è vero che l'art. 2 dello Statuto è finalizzato a rendere "immediatamente percepibile per il contribuente la portata delle modificazioni dei testi normativi", ebbene la formulazione adottata dal legislatore del 2003 addossa l'onere di capire tutto sull'interprete e siccome gli interpreti sono tanti ne scapita la certezza, come inevitabilmente accadrà»*⁵³.

Secondo la ricostruzione che appare preferibile, peraltro, non pare possa revocarsi in dubbio l'applicabilità, anche in tema di responsabilità delle persone giuridiche, dei principi cardine del sistema tributario introdotti dal D. Lgs. 472/1997, quali le garanzie della irretroattività, della legalità e del *favor rei*; nonché le norme in materia di concorso di persone e di violazioni, continuazione, ravvedimento, cessione di azienda, operazioni straordinarie, e le norme relative al procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative, alla decadenza e alla prescrizione, all'ipoteca e al sequestro conservativo, alla sospensione dei rimborsi, alla compensazione e alla riscossione delle somme.

Quanto, più specificamente, all'applicabilità del principio di colpevolezza, è evidente come la stessa natura del soggetto da punire (persona giuridica) induca a concludere in senso negativo, propendendo per una qualificazione della responsabilità fiscale amministrativa delle società e degli enti con personalità giuridica, in termini di responsabilità oggettiva, fondata cioè esclusivamente su criteri oggettivi di imputazione (commissione di un illecito e vantaggio per la società, presunto).

⁵¹ In tema, v. L. DEL FEDERICO, *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giust. trib.*, 2007, 613; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11.

⁵² G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, cit., par. 17.

⁵³ G. MARONGIU, *op. ult. cit.*, *ivi*, il quale sottolinea come la stessa legge delega per la riforma del sistema fiscale statale recepisce lo Statuto, sancendo: "*le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva*" (art. 2, lett. c)).

Resta, parimenti, problematica l'applicazione di altre disposizioni, ed in particolare di quelle che presuppongono l'accertamento dell'elemento psicologico dell'infrazione. È il caso dell'art. 7, circa i criteri di quantificazione della sanzione, che richiama non solo le condizioni economiche del soggetto, ma anche le condizioni sociali; nonché della disciplina dell'autore mediato.

Ma, prescindendo da tali aspetti, il profilo di maggior criticità della novella risiede nella sua stessa portata applicativa. Infatti, sebbene il criterio posto dalla L. 80/2003 si prestasse ad un'applicazione di portata generale, se ne è limitata la portata alle sole fattispecie di illecito commesse nell'interesse di società o enti *con personalità giuridica*.

Allo stato attuale, dunque, per gli illeciti tributari commessi dall'amministratore di una società dotata di personalità giuridica nell'esercizio delle sue funzioni, è responsabile solo la società, in forza della disciplina contenuta nel D.L. 269/2003. Invece, se lo stesso illecito è commesso dall'amministratore di una società di persone o di un'associazione non riconosciuta, la responsabilità è dell'autore della violazione, secondo i criteri di cui all'art. 5 del D. Lgs. 472 del 1997.

Di conseguenza:

a) i dipendenti, gli amministratori ed i rappresentanti di persone fisiche e soprattutto, per quanto rileva in questa sede, di società ed enti privi di personalità giuridica, continuano a rispondere delle sanzioni irrogate per violazioni commesse nell'interesse del contribuente, secondo quanto previsto dalla disciplina delineata dall'art. 11 del D. Lgs. n. 472 del 1997, con applicazione, se del caso, delle limitazioni di responsabilità ivi previste;

b) i dipendenti, gli amministratori ed i rappresentanti di società o enti dotati di personalità giuridica, autori materiali dell'illecito, non rispondono più delle connesse sanzioni amministrative.

Appare evidente, allora, come con tale riforma – tralasciando le evidenziate discrasie rispetto all'impianto personalistico del sistema – si sia creata, per di più, una disparità di trattamento (di dubbia legittimità costituzionale, ex art. 3 Cost.) tra enti con personalità giuridica, da un lato, e persone fisiche ed enti senza personalità giuridica, dall'altro.

6. La posizione dell'amministratore (anche di fatto) per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del D.L. 269/2003: opera il principio del *favor rei*?

Peraltro, con l'entrata in vigore del D.L. 269/2003, si sono posti, in giurisprudenza, alcuni dubbi interpretativi circa l'operatività delle nuove disposizioni alle pregresse violazioni commesse dagli amministratori di enti e società con personalità giuridica. Invero, l'art. 7, comma 2, del citato decreto, ha previsto espressamente che la disposizione di cui al primo comma - circa l'esclusiva responsabilità della persona giuridica per le sanzioni tributarie - trovi applicazione alle sole violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione

non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto. In tali casi, dunque, continua ad operare in descritto meccanismo della responsabilità solidale ex art. 11 del D. Lgs. 472/1997.

Tuttavia, ci si è chiesti se la disciplina di cui all'art. 7, comma 1, D.L. 269/2003, cancellando del tutto la responsabilità dell'amministratore (e degli altri soggetti indicati), per le violazioni commesse in favore di una persona giuridica, non integri gli estremi di un'*abolitio criminis* o comunque di una "norma più favorevole" – rispetto alla disciplina di cui al citato art. 11 – suscettibile, come tale, di essere applicata retroattivamente, in forza del principio del *favor rei*, ex art. 3 del D. Lgs. 472/1997.

Della questione ha avuto modo di occuparsi la Corte di Cassazione, con due recenti pronunce.

In particolare, in uno di tali casi (Cass. sez. trib., 23 aprile 2014, n. 9122), la vicenda posta all'attenzione della Corte traeva origine da un atto di irrogazione di sanzioni (antecedente al D.L. 269/2003) a carico di un soggetto, qualificato come amministratore di fatto e responsabile di una s.r.l., per violazioni accertate in relazione all'evasione delle imposte dirette ed indirette della società.

Dapprima, la Corte ha avuto modo di precisare come l'attribuzione della responsabilità all'amministratore di fatto - disconosciuta dalla CTR sulla base della riferibilità all'amministratore di diritto degli adempimenti oggetto delle violazioni ascritte - fosse, invece, del tutto legittima.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, infatti, ai fini dell'imputazione della responsabilità civile, penale e tributaria, occorre valorizzare il dato sostanziale nella gestione delle attività societarie, pur in presenza di altri soggetti che, formalmente, ricoprono le cariche sociali da cui discendono i poteri di gestione e di amministrazione delle persone giuridiche⁵⁴. La fonte dei poteri e dei doveri degli amministratori – rimarca la Corte – non risiede in un preteso contratto di amministrazione, formato dalla nomina assembleare e dall'accettazione del nominato, ma «*nello stesso contratto di società, all'esecuzione del quale devono necessariamente concorrere, per valutazione legislativa, oltre alle parti del contratto, altri soggetti, gli amministratori, appunto*». Di conseguenza, la responsabilità degli amministratori di fatto integra, pur sempre, una responsabilità da inadempimento degli obblighi che derivano dal contratto di società, a nulla rilevando la circostanza che l'amministratore sia stato investito degli obblighi per nomina assembleare, o altrimenti.

D'altra parte, lo stesso art. 11 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ha formalmente sancito la responsabilità degli amministratori, anche di fatto, delle società per le sanzioni pecuniarie connesse a violazioni tributarie riferibili all'ente quale soggetto passivo del rapporto tributario.

Risolta positivamente la questione della responsabilità dell'amministratore di fatto, la Corte ha dunque affermato che, essendo i fatti contestati avvenuti in epoca antecedente all'entrata in vigore del D.L. 269/2003, art. 7, comma 1,

⁵⁴ Per la responsabilità dell'amministratore di fatto nella materia civile v. Cass. 5 dicembre del 2008 n. 28819; Cass. 12 marzo 2008, n. 6719; SS UU, 18 ottobre 2005 n. 2013; in quella penale, v. Cass. 7203 del 2008; Cass. n. 9097 del 1993 e per le violazioni tributarie cfr. Cass. civ. sez. trib. n. 21757/2005; Cass. pen. n. 2485/1995.

convertito dalla L. 326/2003, dovesse trovare piena applicazione l'art. 11 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, relativo alle violazioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, con conseguente responsabilità dell'amministratore di fatto (autore materiale), in solido con l'ente collettivo, con o senza personalità giuridica.

Infine, e con riferimento al nodo interpretativo richiamato più sopra, la Corte ha ritenuto di dover censurare la pronuncia della CTR anche sotto il profilo dell'affermata operatività, nel caso di specie, del principio del *favor rei*. Secondo la Cassazione, invero, la questione sarebbe mal posta, in quanto la regola di diritto intertemporale di cui all'art. 3, comma 2, del D. Lgs. n. 472 del 1997 ("*...nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*"), sarebbe da considerarsi senz'altro recessiva al ricorrere di altra previsione di diritto transitorio, particolare (difatti, lo stesso art. 3, comma 2, fa salva "*diversa previsione di legge*"). Ed in particolare, tale diversa previsione di diritto transitorio è stata individuata proprio nell'art. 7, del D.L. n. 269 del 2003, per il quale "*le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto*". Pertanto, occorre affermare l'inapplicabilità della norma sopravvenuta ai casi di irrogazione antecedente all'entrata in vigore del D.L. 269/2003.

La Corte, dunque, sembra aver fortemente ridimensionato il principio del *favor rei*, valorizzando la clausola di riserva contenuta nello stesso art. 3, comma 2, del D. Lgs. 472/1997, che, di fatto, preclude l'applicazione della disciplina successiva, più favorevole o abolitiva della responsabilità, qualora anche quest'ultima rechi una precisa norma di diritto intertemporale.

Alle stesse conclusioni è giunta, in un caso del tutto analogo, anche Cassazione sez. trib., sentenza n. 8848 del 16 aprile 2014, per la quale il disposto di cui al D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, applicabile "*salvo diversa previsione di legge*", «*non si attaglia all'ipotesi regolata dal D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 2 - costituente, per l'appunto, una diversa previsione normativa - nella quale le sanzioni, come verificatosi nella specie, siano state già irrogate al momento dell'entrata in vigore del decreto legge succitato. In siffatta ipotesi, invero, il comma 1 della stessa norma, che sancisce il principio della responsabilità esclusiva dell'ente, non può trovare applicazione, in forza della disposizione derogatoria di cui al successivo comma 2 della medesima disposizione. (...) Alla stregua delle considerazioni che precedono, pertanto, essendo state, nel caso concreto, le sanzioni irrogate in epoca precedente all'entrata in vigore del D.L. n. 269 del 2003, la fattispecie in esame deve considerarsi regolata dal D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 11 in forza del quale, nel caso di violazione incidente sulla determinazione o sul pagamento del tributo, l'ente collettivo è responsabile di tale violazione in solido con l'autore materiale di essa*».

È appena il caso di rilevare, infine, che, sempre con riferimento alla disposizione di diritto intertemporale di cui al citato art. 7, comma 2, ci si è chiesti se tale norma, nel consentire l'applicazione della nuova disciplina dettata al comma 1 anche alle violazioni *commesse* anteriormente alla entrata in vigore del

decreto, non si ponesse in contrasto con il principio di legalità fissato in via generale dal D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 1, per il quale *"nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione"*.

Sul punto, la giurisprudenza ha affermato che, invero, tale contrasto non sussiste, ricorrendo, nell'ipotesi in esame, un esemplare caso di cd. continuità normativa. Ed infatti la responsabilità della persona giuridica era già stabilita dalla previgente disciplina del D. Lgs. n. 472 del 1997, che pure al comma 1 dell'art. 11 la contemplava in forma, per così dire, rafforzata, essendo l'autore materiale della violazione obbligato solidalmente (con la persona giuridica) al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata⁵⁵. A nulla rileverebbe, pertanto, la modifica del titolo della responsabilità della persona giuridica (esclusiva e principale, nell'attuale sistema; solidale, nel precedente).

7. Modalità di irrogazione della sanzione (cenni).

Per mere esigenze di completezza della trattazione, pare opportuno accennare, in chiusura, anche alle tre modalità di irrogazione della sanzione contemplate nel D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

In primo luogo, è previsto che le sanzioni, pecuniarie e accessorie, sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'atto di contestazione della violazione deve indicare, a pena di nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, le norme applicate, gli elementi probatori a sostegno delle contestazioni, nonché i criteri di determinazione delle sanzioni, la loro entità e i minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

In attuazione del principio contenuto nell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, se nella motivazione si fa riferimento ad un atto non ricevuto né conosciuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto oppure riprodotto nel suo contenuto essenziale.

Ricevuto l'atto di contestazione, il trasgressore e i soggetti solidalmente obbligati possono muoversi in due direzioni, entro il termine di proposizione del ricorso. In primo luogo, possono decidere di definire in via agevolata la controversia, pagando un importo pari ad un terzo della sanzione indicata (e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo), evitando al contempo, l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Di converso, possono scegliere di produrre deduzioni difensive entro lo stesso termine e, in tal caso, l'Ufficio può irrogare le sanzioni nel termine di decadenza di un anno, motivando l'atto di irrogazione, a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni difensive⁵⁶. Tale atto può essere impugnato

⁵⁵ Cass. civ. sez. trib., 28 agosto 2013, n. 19697, in *Diritto & Giustizia* 2014, 11 marzo.

⁵⁶ L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.lgs. del 18.9.1997*, n. 472, in *Rass. trib.*, 1999, 1041; G. RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2001, 271.

nel termine ordinario di sessanta giorni, ma è fatta comunque salva la possibilità, per i soggetti interessati, di definire le sanzioni irrogate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni difensive.

Per un secondo profilo, se la sanzione è collegata al tributo, come nei casi di evasione, può essere irrogata contestualmente all'avviso di accertamento, senza previa contestazione della violazione, con atto motivato a pena di nullità e nel rispetto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo stesso⁵⁷. Anche in tal caso, è data la possibilità al contribuente di definire in via agevolata la contestazione limitatamente alle sanzioni, con procedimento analogo a quello visto in precedenza.

La terza ed ultima modalità di irrogazione della sanzione consiste nella diretta iscrizione a ruolo delle somme, senza previa contestazione, ed è limitata ai casi di omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e ai sensi degli articoli 54-*bis* e 60, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Anche tale procedimento prevede la possibilità di definizione agevolata.

8. Alternatività tra sanzioni amministrative e sanzioni penali: il principio di specialità (cenni).

Da ultimo, occorre accennare al principio del *ne bis in idem* che presiede all'attuale sistema sanzionatorio tributario⁵⁸.

Se lo stesso fatto è punito sia con sanzione amministrativa sia con sanzione penale, non può procedersi al cumulo delle stesse, dovendo applicarsi la sola sanzione prevista dalla norma speciale⁵⁹. Come precisato dalla migliore dottrina penalista⁶⁰, il rapporto di specialità ricorre quando una norma ha un raggio di applicazione più ristretto rispetto ad un'altra, ossia quando ha ad oggetto una fattispecie, inclusa in quella generale, ma ulteriormente caratterizzata. Dunque, poiché tutte le fattispecie di delitto prevedono l'elemento del dolo, e alcune anche le c.d. soglie di punibilità, sembra corretto ritenere che la norma penale sia sempre speciale rispetto a quella amministrativa. In particolare, un fatto che integra simultaneamente la violazione di norme amministrative e di norme penali, se commesso con dolo e oltre le soglie di punibilità, deve essere punito penalmente; in mancanza, sarà colpito dalla sanzione amministrativa.

Peraltro, il principio di alternatività trova una significativa deroga nel secondo comma dell'art. 19 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che fa salva, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone

⁵⁷ Art. 17, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁵⁸ Sul punto, Cass. penale sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462, in *Cass. pen.* 2011, 12, 4460.

⁵⁹ Art. 19, comma 1, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

⁶⁰ V. per tutti F. MANTOVANI, *Diritto penale – Parte generale*, 2013, p. 482 ss.

fisiche concorrenti nel reato⁶¹. Pertanto, in tali ipotesi, la società resta incisa della sanzione amministrativa ed a questa si cumula la sanzione penale comminata alla persona fisica.

È appena il caso di rilevare, tuttavia, che sul punto sembra sussistere un eccesso di delega da parte del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nonché una ingiustificata discriminazione, censurabile ai sensi dell'art. 3 Cost., tra i dipendenti o i rappresentanti di società, soggetti al cumulo delle sanzioni, e gli altri contribuenti, nei cui confronti tale cumulo non opera⁶².

⁶¹ Cass. civ. sez. trib., 17 giugno 2008, n. 16374, in *Giust. civ. Mass.* 2008, 6, 954; Cass. civ. sez. trib., 12 marzo 2008, n. 6594, in *Giust. civ. Mass.* 2008, 3, 406.

⁶² In tal senso, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2010, p. 552.