

Università degli Studi di Enna “Kore”

## Le sanzioni amministrative tributarie

Enna, 23 novembre 2023

Dott. Francesco S. Guarino

# Illecito amministrativo e penale: principali distinzioni

In generale, alla violazione delle norme tributarie l'ordinamento fa conseguire una sanzione. Tralasciando le sanzioni civili (*i.e.* gli interessi di mora), ciò che differenzia il sistema sanzionatorio amministrativo da quello penale è, *in primis*, la tipologia della misura punitiva irrogabile.

- ❖ **Illecito amministrativo:** consegue una sanzione di natura pecuniaria ed eventualmente – quindi, in ipotesi speciali – una sanzione accessoria a contenuto interdittivo.
- ❖ **Illecito penale:** la sanzione comminata dall'ordinamento può consistere in una misura detentiva.

Oltre alla tipologia della misura punitiva irrogabile, i due tipi di illecito differiscono per le norme applicabili al procedimento sanzionatorio nonché per il soggetto legittimato a infliggere la sanzione.

- ❖ **Illecito amministrativo:** la sanzione – pur sempre sottoposta al principio di legalità (v. *infra*) – è inflitta dall'Amministrazione finanziaria con un provvedimento emanato all'esito di un procedimento amministrativo.
- ❖ **Illecito penale:** la sanzione è normata dal Codice penale – ovvero dalle leggi speciali, anche tributarie – ed è irrogata dall'autorità giudiziaria in applicazione del codice di procedura penale.

# Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario

In seguito alla riforma del 1997, la maggior parte della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie è contenuta in tre decreti legislativi emanati in forza della delega contenuta nell'art. 3, c. 133, l. n. 662 del 1996.

- ❖ **D.lgs. n. 471 del 1997** ( *riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi – di carattere particolare*).
  
- ❖ **D.lgs. n. 472 del 1997** ( *disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*).
  
- ❖ **D.lgs. n. 473 del 1997** ( *revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti – di carattere particolare*).

## Successive riforme

Nel 2015 e nel 2019 sono state apportate due importanti riforme al sistema sanzionatorio tributario; quest'ultime, tuttavia, sono state caratterizzate da direttrici di fondo diametralmente opposte.

- ❖ **D.lgs. n. 158 del 2015:** nell'intento di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, si è favorita una tendenza all'attenuazione delle sanzioni – percepite come eccessivamente severe – e una preferenza, ove possibile, alla sanzione amministrativa in luogo di quella penale.
- ❖ **D.l. n. 157 del 2019:** con una netta inversione di tendenza rispetto alla precedente riforma, sono state introdotte delle novità con il preciso fine di inasprire la risposta dell'ordinamento all'illecito fiscale, soprattutto tramite un ulteriore ricorso alla sanzione penale.

# I principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie

Principi generali contenuti nel d.lgs. n. 472 del 1997



Principi generali degli illeciti amministrativi (tributari e non tributari) contenuti nella l. n. 689 del 1981



Principi generali del diritto penale

**Attenzione:** la disciplina delle sanzioni tributarie è comunque autonoma rispetto alla l. n. 689 del 1981 (pur se ne ricalca i principi generali); beninteso, sono comunque ferme le differenze tra reati e illeciti amministrativi, sia sotto il profilo sostanziale, sia sotto il profilo formale (v. sopra).

## **Il principio di legalità (art. 3 d.lgs. n. 472 del 1997)**

**Art. 3 comma 1:** *nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.*

**Art. 1 c. p.:** *nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite.*

La dottrina ritiene che tale principio assuma quattro diverse caratterizzazioni:

- ❖ ***nulla poena sine lege***: solo la legge può comminare sanzioni;
- ❖ **il divieto di retroattività**: deve trattarsi di una legge entrata in vigore prima della violazione (salva l'applicazione dei prevalenti principi del *favor rei* e di uguaglianza – v. *infra*);
- ❖ **il principio di tassatività** della previsione sanzionatoria: la legge deve prevedere il fatto e la sanzione;
- ❖ **il divieto di analogia in *malam partem***: non sono ammesse estensioni analogiche delle norme sanzionatorie.

- ❖ **Art. 3 comma 2:** *[...] nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.*
  
- ❖ **Art. 2 comma 2 c. p.:** *nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali.*

Si tratta del caso in cui il fatto tipizzato dalla norma fiscale cessa del tutto di essere punito; in tale ipotesi si applica il principio della retroattività piena della c.d. ***abolitio criminis*** tipico della legge penale. La disciplina trova fondamento nel principio – di derivazione penalistica – del *favor rei* e nel principio di uguaglianza.

❖ **Art. 3 comma 3:** *se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.*

In questo caso la violazione continua ad essere tale, ma viene mutata l'entità della sanzione: la nuova legge si applicherà retroattivamente se dispone una sanzione più lieve, ma non se la aggrava.

**Attenzione:** la norma pone il limite temporale dell'intervenuta definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione ovvero dell'atto impositivo nel caso di c.d. contestazione immediata (v. *infra*).

## **L'elemento soggettivo (artt. 4 e 5 d.lgs. n. 472 del 1997)**

Affinché possa configurarsi un illecito punibile la condotta dell'autore del fatto che viola una norma di legge deve essere sorretta da:

- ❖ **imputabilità** (*i.e.*, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere – art. 4); in materia fiscale, sono rari i casi in cui la violazione risulta non imputabile all'agente per difetto dell'elemento in parola (*e.c.*, in giurisprudenza emerge lo stato di cronica tossicodipendenza – *cfr.* C.T.P. Reggio Emilia n. 290 del 2007);
- ❖ **colpevolezza** (a tal fine, gli illeciti amministrativi tributari sono equiparati alle contravvenzioni penali – art. 5).

## La colpevolezza

**Art. 5 primo periodo:** *nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.*

Deve potersi rimproverare al contribuente di avere tenuto un comportamento quantomeno colposo, per l'effetto, la sanzione non è applicabile quando sia dimostrato che la violazione non è attribuibile all'agente nemmeno in maniera colposa (*i.e.*, per negligenza, imprudenza, imperizia).



### **Onere della prova della colpevolezza:**

a differenza di quanto avviene nel diritto penale, in sede di irrogazione della sanzione amministrativa tributaria spetta al contribuente provare di aver agito senza colpa (presunzione di colpa in capo al sanzionato – *cfr.*, *ex multis*, Cass. n. 1573 del 2012).

## Le cause di non punibilità

L'art. 6, d.lgs. n. 472 del 1997 prevede le seguenti cause di non punibilità (situazioni eterogenee, non riconducibili a un principio ispiratore unitario, accomunate dal solo fatto che dalla loro sussistenza deriva la non applicazione della pena, pur in presenza del fatto tipico antigiuridico e colpevole):

- ❖ **l'errore incolpevole** – *i.e.* non determinato da imprudenza, imperizia o negligenza – **sul fatto** (c. 1): *e.c.*, l'aver redatto una dichiarazione di successione incompleta per l'ignoranza dell'esistenza di alcuni beni nell'asse ereditario;
- ❖ **le obiettive condizioni di incertezza** sulla disposizione (c. 2; v. *infra*);
- ❖ **il fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi che ha impedito il versamento del tributo** (c. 3): *e.c.*, l'omesso versamento dovuto per causa del dipendente che si era appropriato del denaro aziendale (*cf.* C.T. P. Milano n. 78 del 2011);

- ❖ **l'ignoranza inevitabile della legge tributaria** (c. 4): si tratta di una causa di non punibilità che ha fatto registrare rarissime pronunce giurisprudenziali, in quanto, in genere, in luogo dell'ignoranza inevitabile si fa riferimento alle obiettive condizioni di incertezza;
- ❖ **la forza maggiore** (c. 5): *e.c.*, il tardivo pagamento per lo sciopero protrattosi per tre giorni nella banca del contribuente (*cfr.* C.T. II Trieste n. 229 del 1992, *contra* C.T.C. n. 1052 del 2001, ove si fa riferimento alla *comune prudenza del contribuente di non ridursi all'ultimo momento*);
- ❖ **la violazione che non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo** (c. 5 *bis*): sovrapposta all'art. 10 c. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale esclude la punibilità della *mera violazione formale senza alcun debito di imposta*.

## **L'obiettiva incertezza normativa di cui al comma 2**

**Art. 6 c. 2 d.lgs. n. 472 del 1997:** *non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.*

**Art. 10 c. 3 l. n. 212 del 2000:** *le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta [...].*

**Art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992:** *la Corte di Giustizia tributaria di primo e secondo grado dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.*

## **Cosa deve intendersi per obiettiva incertezza sulla norma?**

Affinché non debba essere applicata la sanzione, è richiesta la sussistenza di un'incertezza di tipo oggettivo (*e.c.*, il caso di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'Amministrazione finanziaria), mentre non assume alcuna rilevanza l'incertezza soggettiva (*i.e.*, lo stato di dubbio del contribuente).

Per la giurisprudenza, sono sintomatici – ma non senz'altro espressione certa – dell'incertezza oggettiva: la mancanza di una prassi amministrativa o l'esistenza di prassi amministrative contrastanti; la mancanza di precedenti o la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti; il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; il contrasto tra opinioni dottrinali.

**Attenzione:** è posto in capo al contribuente sanzionato l'onere di dimostrare la sussistenza dell'obiettiva incertezza sull'applicazione della norma (*cfr.* Cass. n. 4597 del 2009).

## **Il legittimo affidamento quale causa di non punibilità**

L'art. 10 c. 2 della l. n. 212 del 2000 prevede l'esclusione dell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle ipotesi in cui:

- ❖ *il contribuente si sia uniformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria;*
- ❖ *il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'Amministrazione stessa.*

Per poter invocare la tutela del legittimo affidamento, secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 17576 del 2022) è necessario che sussistano i seguenti presupposti:

- ❖ *un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità in senso favorevole al contribuente;*
- ❖ *la conformazione in buona fede alla condotta suggerita.*

**Ratio della norma:** è espressione del principio generale del legittimo affidamento, a sua volta espressione del buon andamento e dell'efficienza dell'attività amministrativa di cui all'art. 97 Cost.

## Concorso di persone

**Art. 9 c. 1, primo periodo, d.lgs. n. 472 del 1997:** *quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta.*

**Art. 110, primo periodo, c.p.:** *quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita.*

Nel diritto tributario la fattispecie del concorso di persone non ha avuto una forte applicazione pratica, tanto che la dottrina evidenzia come siano pressoché inesistenti gli interventi della giurisprudenza su tale argomento.

**Attenzione:** ai fini dell'applicazione della norma, l'Amministrazione finanziaria è tenuta, a pena di nullità dell'atto, a motivare le ragioni per le quali ha ritenuto responsabili della stessa violazione i soggetti sanzionati.

## **Concorso di violazioni (art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997)**

**Concorso formale:** ipotesi in cui con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione o di distinte disposizioni.

**Concorso materiale:** ipotesi in cui con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni della medesima disposizione.

In entrambi i casi si applica l'**art. 12, comma 1** (regola del **cumulo giuridico**):  
*[...] è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.*

**Attenzione:** in applicazione del principio del *favor rei*, resta applicabile il principio del cumulo materiale (*i.e.*, la sanzione sarà semplicemente la somma algebrica delle singole sanzioni).

**Art.12, comma 7:** *[...] la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.*

## Le sanzioni pecuniarie

Come anticipato, all'illecito amministrativo tributario consegue potenzialmente l'irrogazione della sanzione pecuniaria ed eventualmente della sanzione accessoria.

Con riferimento alla misura della sanzione pecuniaria, questa può essere:

- I) variabile tra un minimo ed un massimo determinati dalla legge** (*e.c.*, art. 6 c. 1, primo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997: *chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'[IVA] è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato*);

**II) stabilita in misura fissa** (*e.c.*, art. 13 c. 1 d. lgs. n. 471 del 1997: *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze [...] è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato.*

### **Importante:**

- ❖ **Improduttività di interessi:** ai sensi dell'art. 2 c. 3 d.lgs. n. 472 del 1997, *la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.*
  
- ❖ **Intrasmissibilità agli eredi:** l'art. 8 d.lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che *l'obbligazione per il pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.*

## **La determinazione della sanzione (art. 7 d.lgs. n. 472 del 1997)**

Nel caso in cui la sanzione pecuniaria può variare tra un minimo ed un massimo fissato dalla legge, la misura è determinata con riferimento ai seguenti elementi:

- ❖ la gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente (*e.c.*, innalzamento nei casi di pianificazione della violazione tramite la produzione di documentazione falsa);
- ❖ l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze;
- ❖ la personalità del trasgressore (desunta anche dai suoi precedenti fiscali - c. 2);
- ❖ le condizioni economiche e sociali.

**Attenzione:** il principio di legalità (v. sopra), copre sia l'*an* che il *quantum* della sanzione, per l'effetto il limite minimo e massimo – che delineano i limiti entro cui l'Amministrazione finanziaria dovrà individuare la sanzione – potranno essere superati solo per espressa previsione di legge (con l'eccezione del principio di proporzionalità, v. *infra*).

## **Il principio di proporzionalità**

**Art. 7 comma 4 d.lgs. n. 472 del 1997:** *qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.*

**Corte EDU, 20 luglio 2021, causa S. Nikolov v. Bulgaria (nonché CGUE, 6 febbraio 2014, C 424/12):** *le norme sanzionatorie nazionali debbono essere idonee ad assicurare la realizzazione dell'obiettivo che perseguono senza andare oltre quanto necessario al loro raggiungimento – indirizzo recepito dalla Corte di cassazione (cfr. Cass., n. 14098 del 2022).*

**Ratio della norma:** assicurare che la misura della sanzione sia proporzionata alla gravità della violazione commessa, anche derogando alla norma che fissa il minimo edittale.

**Ambito di applicazione del principio:** la riduzione può essere applicata, in mancanza di specifiche eccezioni previste dalla legge, a qualsiasi sanzione (anche al caso delle c.d. frodi Carosello – *cfr.* Cass., n. 8722 del 2013) e, dunque, **anche alle sanzioni stabilite in misura fissa** (*cfr.* Cass., n. 29998 del 2017 e n. 32630 del 2019).

## **Le sanzioni accessorie (art. 21 d.lgs. n. 472 del 1997)**

Come anticipato, all'illecito amministrativo tributario può eventualmente conseguire l'irrogazione della sanzione accessoria.

Sono previste le seguenti sanzioni accessorie (c. 1):

- ❖ *interdizione, per la durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco, revisore di società di capitali ed enti con personalità giuridica, pubblici o privati;*
- ❖ *interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi;*
- ❖ *interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e loro sospensione, per un massimo di sei mesi;*
- ❖ *la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate [nel punto precedente].*

## **Attenzione:**

- ❖ L'applicazione delle sanzioni accessorie deve essere contemplata dalle singole norme che disciplinano la violazione principale, in quanto è sottoposta al principio di legalità e non consegue in automatico alla sanzione principale.
  
- ❖ Per effetto degli artt. 16 c. 3 e 19 c. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, le sanzioni accessorie non sono applicate se la sanzione principale è oggetto di definizione agevolata (v. sopra).

## **Il ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997)**

**Comma 1:** *la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza [...].*

La norma permette all'autore della violazione di rimediarsi pagando, oltre imposte e interessi, la sanzione ridotta. La riduzione – che porta la sanzione, a seconda dei casi, da un decimo a un quinto del minimo – sarà tanto maggiore quanto prima avviene il ravvedimento.

**Limite applicativo:** constatazione della violazione ovvero inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto conoscenza formale.

**Comma 1 ter:** *ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento [...].*

**Estensione limite applicativo:** con la legge n. 190 del 2014, il ricorso al ravvedimento operoso – limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate – non è più impedito dall'inizio di un controllo fiscale; è rimasto comunque fermo il limite ultimo della notifica dell'atto impositivo.

## I procedimenti applicativi

Con riferimento all'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie, le disposizioni generali contenute nel d. lgs. n. 472 del 1997 prevedono tre ipotesi:

- ❖ **Art. 16 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui l'ufficio intenda procedere nei confronti del contribuente irrogando soltanto le sanzioni;
- ❖ **Art. 17 comma 1 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui l'ufficio, oltre ad irrogare le sanzioni amministrative, recuperi a tassazione anche il maggior tributo;
- ❖ **Art. 17 comma 3 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui le sanzioni per omesso o ritardato pagamento vengono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione.

## **Art. 16 d. lgs. 472/1997**

**Comma 2:** *l'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni*

**Attenzione:** vi è differenza tra l'atto di contestazione e l'atto di irrogazione delle sanzioni; solo quest'ultimo – e non il primo – è un atto impugnabile dinanzi al Giudice tributario (art. 19, comma 1, lettera c, d.lgs. n. 546 del 1992: *il provvedimento che irroga le sanzioni – v. infra*).

Il contribuente, di fronte al predetto atto di contestazione, entro il termine per la proposizione del ricorso alla Corte di Giustizia tributaria (60 gg), ha tre possibilità:

I. **avvalersi della definizione agevolata** pagando un terzo del tributo ed evitando le eventuali sanzioni accessorie (art. 16 c. 3);

**Attenzione:** la definizione agevolata non deve essere confusa con la c.d. riscossione del tributo in pendenza di giudizio.

II. **produrre delle deduzioni difensive** in cui illustrerà le ragioni in base alle quali ritiene che le sanzioni non siano dovute, in tal caso l'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile (art. 16 cc. 4 e 5).

In quest'ultimo caso l'Ufficio potrà:

- ❖ **condividere le deduzioni difensive** del contribuente e **rinunciare dunque all'irrogazione della sanzione;**
- ❖ **non condividere**, in tutto o in parte, **le deduzioni difensive, notificando**, nel termine decadenziale di un anno dalla presentazione delle deduzioni stesse, **l'atto di irrogazione delle sanzioni** (comunque impugnabile dal contribuente).

**Attenzione:** se il contribuente produce le deduzioni difensive sorge l'ulteriore obbligo per l'Ufficio di motivare specificamente l'atto di irrogazione delle sanzioni (art. 16 c. 7, c.d. motivazione rafforzata; *ratio*: evitare comportamenti elusivi e valorizzare pienamente la fase del contraddittorio procedimentale tra l'Ufficio e il contribuente).

III. **proporre impugnazione** dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria (art. 18 c.1) – c.d. impugnazione immediata; in questo caso l'atto di contestazione si considera un vero e proprio atto di irrogazione delle sanzioni (v. sopra).

Il contribuente può senz'altro astenersi dal porre in essere uno dei tre suindicati comportamenti; **decorso il termine per proporre impugnazione** dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria (60 gg), **l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione definitivo**: la sanzione sarà dovuta per intero così come saranno applicate le eventuali sanzioni accessorie.

**Attenzione:** una simile scelta non ha alcun senso per il sanzionato; dovendo pur sempre adempiere all'obbligo di pagare la sanzione, sarà senz'altro più conveniente usufruire della definizione agevolata di cui al punto I.

## **Art. 17 d. lgs. 472/1997**

**Comma 1:** *in deroga alle previsioni dell'art. 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.*

In questo caso (**c.d. irrogazione immediata**) il contribuente non ha la possibilità di presentare le deduzioni difensive di cui sopra ed entro il termine per la proposizione del ricorso giurisdizionale, può:

- I. **avvalersi della definizione agevolata** pagando un terzo del tributo ed evitando le eventuali sanzioni accessorie (art. 17 c. 2);

**Attenzione:** non osta all'impugnazione dell'atto impositivo; il contribuente può chiedere l'annullamento dell'atto con riferimento alla pretesa avente ad oggetto il tributo, ma non può contestata la legittimità della sanzione pagata in via agevolata.

II. **proporre impugnazione** dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria (art. 18 c.1) – c.d. impugnazione immediata – per chiedere l’annullamento o la ridefinizione della pretesa relativamente al tributo e alle sanzioni.

Anche in questo caso, il contribuente è libero di rimanere inerte dinanzi all’atto dell’Ufficio, con la conseguenza che, decorso il termine per impugnare, l’atto diverrà definitivo e sarà senz’altro tenuto a pagare la sanzione per l’intero.

## **Art. 17 d. lgs. 472/1997**

**Comma 3:** *possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli artt. 36 bis e 36 ter del [d.P.R. n. 600 del 1973] e ai sensi degli artt. 54 bis e 60, sesto comma, del [d.P.R. n. 633 del 1972...].*

In questo caso il contribuente non ha la possibilità di presentare le deduzioni difensive e per le anzidette sanzioni non potrà avvalersi della definizione agevolata.

## **Riferimenti bibliografici per lo studio**

TESAURO F.; *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, UTET, 2020, pp. 315-332.

MELIS G.; *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2023, pp. 515-525.

CONTRINO A., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARELLO E., MARINI G., MESSINA S.M., TRIVELLIN M.; *Fondamenti di diritto tributario*, Wolters Kluwer – Cedam, 2022, pp. 431-442.

INGRAO G.; *Teoria e tecnica dell'imposizione tributaria*, SGB, 2021, pp. 459-470.

### **Per approfondimenti**

CISSELLO A., NEGRO M.; *Manuale delle sanzioni amministrative tributarie, imposte dirette e indirette*, Eutekne, 2015.