

Università degli Studi di Enna “Kore”

Le sanzioni amministrative tributarie

Enna, 4 dicembre 2024

Dott. Francesco S. Guarino

Illecito amministrativo e penale: principali distinzioni

In generale, alla violazione delle norme tributarie l'ordinamento fa conseguire una sanzione; ciò che differenzia il sistema sanzionatorio amministrativo da quello penale è, *in primis*, la tipologia della misura punitiva irrogabile.

- ❖ **Illecito amministrativo:** 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*).

Le riforme del 2015 e del 2019

Nel 2015 e nel 2019 sono state apportate due 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.

La riforma del 2023/2024

Con il **d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024**, emanato ai sensi dell'art. 20 della l. n. 111 del 9 agosto 2023 – delega per la riforma fiscale – si è proceduto alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, perseguendo i seguenti obiettivi:

- ❖ **informare il sistema repressivo tributario** (penale e amministrativo) **al principio di proporzionalità**, riducendo l'afflittività delle sanzioni;
- ❖ **rafforzare il rispetto del *ne bis in idem*** tanto a livello sostanziale – *i.e.* tra fattispecie amministrative e penali – quanto con riferimento ai rapporti tra procedimento penale, procedimento tributario e processo tributario.

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 c. 1 d.lgs. n. 472: *nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.*

Art. 23 Cost.: *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.*

Art. 25 c. 2 Cost.: *nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.*

La dottrina ritiene che da tale principio discendano quattro corollari:

- ❖ *nulla poena sine lege;*
- ❖ **il principio di tassatività;**
- ❖ **il divieto di analogia in *malam partem*;**
- ❖ **il divieto di retroattività** (salva l'applicazione dei prevalenti principi del *favor rei* e di uguaglianza – v. *infra*).

Successione di norme nel tempo

- ❖ **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.*

Si tratta del caso in cui il fatto tipizzato dalla norma cessa di essere punito (nel diritto penale, c.d. *abolitio criminis*): la norma che abroga la fattispecie si applica retroattivamente in ossequio del c.d. *favor rei* e del 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.*

Esempio: la disciplina riformata – senz'altro più favorevole – dovrebbe applicarsi retroattivamente.

Art. 5, c. 1, d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024: *le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 – che modificano il d.lgs. n. 471 del 1997 prevedendo un trattamento sanzionatorio senz'altro più favorevole – si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.*



Impossibilità di applicare le sanzioni amministrative più miti previste dal decreto alle violazioni già commesse e non ancora cristallizzate.

Il principio di proporzionalità (art. 3 bis d.lgs. n. 472 del 1997) come “giusta misura” del potere nel diritto tributario [Moschetti]

Relativamente alla potestà normativa...

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).



- ❖ *Positivizzazione della posizione delle Corti sovranazionali e della Corte di cassazione nell’art. 3 bis del d.lgs. n. 472 del 1997: la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività.*
- ❖ *Relativo adeguamento delle sanzioni previste dal d. lgs. n. 471 del 1997 mediante la riduzione dell’ammontare delle sanzioni previste per le specifiche fattispecie e il conseguente avvicinamento ai parametri europei, nonché mediante il – tendenziale – abbandono della tradizionale sanzione in misura variabile (i.e. determinata tra un minimo e un massimo edittali).*

Alcuni esempi:

- ❖ **Omessa dichiarazione** (art. 1, c. 1, d. lgs. n. 471 del 1997): *nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi [...] si applica la sanzione amministrativa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250 (ante riforma, dal 120% al 240%).*
- ❖ **Dichiarazione infedele** (art. 1, c. 2, d. lgs. n. 471 del 1997): *se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito [...] inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta [...], si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta [...], con un minimo di euro 150 (ante riforma, dal 90% al 180%).*
- ❖ **Omesso/tardivo versamento** (art. 13, c. 1, d. lgs. n. 471 del 1997): *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti [...] dell'imposta risultante dalla dichiarazione, [...] è soggetto a sanzione amministrativa pari al venticinque per cento di ogni importo non versato (ante riforma, del 30%).*

Relativamente al potere sanzionatorio dell'Amministrazione finanziaria...

Art. 7, c. 4, d.lgs. n. 472 del 1997 ante riforma: *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.*

Ratio della norma: consentire all'Amministrazione, in sede di determinazione della sanzione (v. infra), di commisurare in maniera proporzionata la sanzione alla reale gravità della violazione commessa.

Ambito di applicazione: in mancanza di specifiche eccezioni previste dalla legge, la riduzione può essere applicata a qualsiasi sanzione (*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).



Art. 7, c. 4, d.lgs. n. 472 del 1997 riformato: *se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile.*

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:

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 non colposa 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 (*cf.* 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'aver regolarizzato la propria posizione in seguito alle indicazioni rese dall'A.F. con circolari o interpelli**, eliminando la violazione commessa e versando l'imposta, *sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla norma tributaria* (c. 5 *ter*, introdotto con la riforma).

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 violazioni (art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997)

Concorso formale: ipotesi in cui il contribuente, con una sola azione od omissione, violi più disposizioni anche riguardanti tributi diversi.

Concorso materiale: ipotesi in cui il contribuente, con più azioni od omissioni, commetta diverse violazioni della medesima disposizione.

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.*

Per le violazioni relative agli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni, l'applicazione del cumulo giuridico aveva provocato contrasti in seno alla Corte di cassazione (Cass. nn. 21570/2016 e 11432/2022 lo ammettevano, *contra* Cass. n. 27068/2017).



Art. 12, comma 2 (eccezioni al cumulo giuridico): [...] *restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*

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) stabilita in misura fissa** (*e.c.*, art. 1, c. 2, d. lgs. n. 471 del 1997, dichiarazione infedele: *se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito [...] inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta [...], si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta [...], con un minimo di euro 150;*

II) variabile tra un minimo ed un massimo determinati dalla legge (e.c. art. 1, c. 3, d.lgs. n. 471 del 1997, c.d. dichiarazione infedele fraudolenta: *la sanzione [per dichiarazione infedele] è aumentata dalla metà al doppio (ovverosia dal 105 al 140%) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o [...] mediante [...] condotte simulatorie o fraudolente.*

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 è da definire tra un minimo e 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 quello massimo – che delineano i margini entro cui l'Amministrazione finanziaria dovrà individuare la sanzione – potranno essere superati solo per espressa previsione di legge.

Art. 7, c. 3 bis, d.lgs. n. 472 del 1997 (introdotto con la riforma): *la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3.*

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.

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

L'istituto permette all'autore della violazione di rimediarsi entro un determinato termine pagando così, oltre a 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.

***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 [...].*

Limite applicativo nella formulazione originaria: 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.

Riforma: possibilità di applicare, anche in caso di ravvedimento operoso, il criterio del cumulo giuridico.

I procedimenti applicativi

Il d. lgs. n. 472 del 1997 prevede tre differenti procedimenti di contestazione/irrogazione:

- ❖ **Art. 16 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui l'ufficio procede nei confronti del contribuente irrogando soltanto le sanzioni (applicabile quando quest'ultime non sono collegate al tributo, *e.c.* omesse comunicazioni imposte dalla legge tributaria);
- ❖ **Art. 17 comma 1 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui l'ufficio recupera a tassazione il maggior tributo e, contestualmente, irroga le sanzioni amministrative collegate a quest'ultimo (*e.c.* infedele dichiarazione);
- ❖ **Art. 17 comma 3 d. lgs. 472/1997:** ipotesi in cui le sanzioni vengono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione (cirscritta all'omesso o ritardato pagamento).

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 (alternative e irrevocabili):

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

- 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 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 della sanzione irrogata 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) 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.