



Corso di lezioni di

Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

LE SANZIONI TRIBUTARIE

Università *Mediterranea*
Corso di laurea L-33 - Scienze Economiche
a.a. 2022-2023



Tipi di sanzioni applicabili

La natura coattiva degli obblighi tributari implica la necessità che il loro corretto adempimento sia presidiato da adeguate misure sanzionatorie

Due tipologie di sanzioni:

- Sanzioni amministrative
- Sanzioni penali

Se una stessa violazione è punita con sanzione amministrativa e sanzione penale si applica una sola sanzione (di regola quella penale) in base al principio di specialità (art.19 d.lgs. 74/2000)



...segue

E' la legge a stabilire se una determinata violazione deve essere punita con la sanzione amministrativa o con la sanzione penale

In genere, la sanzione penale viene applicata per le violazioni più gravi (es. casi di frode; evasioni di rilevante ammontare)

La disciplina generale sulle sanzioni amministrative è contenuta nel D.Lgs. n. 472/1997

Le disposizioni sulle sanzioni amministrative applicabili alle imposte dirette, all'Iva ed alla riscossione sono contenute nel D.Lgs. n. 471/1997

Altre norme sanzionatorie sono contenute nella disciplina relativi a singoli tributi



Principi di riferimento

Le sanzioni amministrative sono regolate dai seguenti principi:

- Il principio di legalità
- Il principio del *favor rei*
- Il principio di personalità
- I principi di imputabilità e colpevolezza

Assumono rilevanza ai fini della applicazione delle sanzioni:

- La personalità giuridica
- Il principio di proporzionalità
- La rilevanza dell'errore
- I precedenti del trasgressore
- Il concorso di violazioni e la continuazione
- Il concorso di persone
- L'autore mediato
- Il ravvedimento



Principi di legalità e *favor rei*

Art. 3, D.Lgs. n. 472

Principio di legalità: nessuno può essere punito se non in base ad una legge entrata in vigore *prima* della commissione della violazione

Principio del *favor rei*: nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge *posteriore*, non costituisce violazione punibile

Se la legge posteriore stabilisce una sanzione di entità diversa si applica la legge *più favorevole*, tuttavia, se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue ma non è ammessa ripetizione di quanto già versato



Principio di personalità

La sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha commesso (o concorso a commettere) la violazione

(art. 2, secondo comma, D.Lgs. n. 472/1997)

Eccezioni:

- Nel caso di violazioni commesse da persone giuridiche (o nell'interesse di persone giuridiche), ne risponde la persona giuridica (art. 7, D.L. 269/2003);
- La corte di Cassazione ha inoltre statuito che, se una violazione è commessa da una persona fisica, usando una società o ente come mero schermo, ne risponderà solo la persona fisica (Cass. ord. 12334/2019)
- Per le violazioni commesse da dipendenti o rappresentanti di persone o di enti privi di personalità giuridica, la responsabilità del trasgressore è limitata a €50.000 (in caso di colpa lieve), e solidale con il soggetto rappresentato, che ne risponde per intero, salvo il diritto di regresso

Le sanzioni amministrative *non* si trasmettono agli eredi



Imputabilità e colpevolezza

Non è punibile l'incapace di intendere e di volere (art. 4)

La violazione deve essere commessa con colpa o dolo (art 5)

Si distingue tra:

- *Colpa lieve*: è la violazione commessa con imprudenza, imperizia o negligenza
- *Colpa grave*: si verifica quando l'imperizia o la negligenza sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata. Macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari
- *Dolo*: deve sussistere la coscienza e volontà di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero di ostacolare l'attività di accertamento



Cause di non punibilità (art. 6)

- Errore incolpevole sul fatto, in termini di erronea percezione di una situazione o di una regola
- Errore di diritto per ignoranza inevitabile della norma tributaria
- Obiettiva incertezza sulla portata di una norma
- Mancato pagamento addebitabile a terzi
- Forza maggiore
- Violazione meramente formale



Tipologie di sanzioni amministrative

Si distingue tra:

- **Sanzioni principali**, di tipo pecuniario, in misura fissa o variabile, anche in relazione al tributo in contestazione. Non producono interessi;
- **Sanzioni accessorie** (art. 21): interdizione fino a sei mesi da cariche sociali, da gare e appalti, dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative, dall'esercizio di attività d'impresa o lavoro autonomo



Determinazione della sanzione (art. 7)

Principio di proporzionalità: nella determinazione della sanzione occorre considerare la gravità della violazione commessa, tenendo conto della condotta dell'agente, e dell'opera svolta per eliminarne o attenuarne le conseguenze, e avuto riguardo alla sua personalità ed alle sue condizioni economiche e sociali

Si deve tener conto dei precedenti. La sanzione è aumentata fino alla metà nel caso di violazioni della stessa indole commesse nei tre anni precedenti

La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo quando risulti sproporzionata rispetto all'entità del tributo (anche nel caso di dichiarazione presentata entro 30 giorni dalla scadenza)



Concorso di violazioni e continuazione

Quando sono commesse più violazioni, le sanzioni possono essere cumulate secondo due criteri alternativi:

- **Cumulo materiale:** le sanzioni vengono sommate
- **Cumulo giuridico:** si applica una sola sanzione, maggiorata

Tra i due criteri, prevale quello meno oneroso



Cumulo giuridico (art.12)

Ipotesi di cumulo giuridico:

- **Concorso formale:** con una sola azione od omissione, sono violate più disposizioni. E' omogeneo quando è violata più volte la medesima disposizione; eterogeneo quando sono violate diverse disposizioni (es. mancata registrazione di ricavi, rileva come violazione Irpef, Irap e Iva)
- **Concorso materiale:** la medesima disposizione di natura formale è violata più volte con più azioni od omissioni (es. ripetuta indicazione errata del codice fiscale)



Cumulo giuridico - segue

Progressione: vengono commesse, anche in tempi diversi, più violazioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo (es. viene omessa la fatturazione, e di conseguenza viene omessa la registrazione nei libri Iva, non viene effettuata la liquidazione, la dichiarazione, etc.).

In tutti i casi fin qui elencati si applica la sanzione base aumentata da un quarto al doppio. Se le violazioni riguardano più tributi, c'è un ulteriore aumento del 20%



Continuazione

Violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi

In questo caso, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se le violazioni riguardano più tributi la sanzione base è aumentata di un quinto. Inoltre, si applica l'aumento dal quarto al doppio perché si ha concorso formale

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla contestazione della violazione



Concorso di persone, solidarietà, autore mediato

Art. 9. Rispondono della violazione tutti coloro i quali hanno concorso a commettere il fatto, con autonoma sanzione

Se la violazione consiste nella omissione di un adempimento cui erano tenuti più soggetti, la responsabilità è solidale, si applica una sola sanzione, e il pagamento di un singolo libera tutti, salvo il regresso

E' responsabile come autore mediato chi con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace determina la commissione della violazione (art. 10)



La responsabilità del cessionario di azienda (art. 14)

Il cessionario di una azienda è responsabile in solido con il cedente, entro i limiti del valore dell'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni relative all'anno della cessione ed ai due precedenti

E' inoltre responsabile per quelle già irrogate e contestate nello stesso periodo anche se relative a violazioni anteriori

Il cedente deve essere preventivamente escusso

L'obbligo del cessionario è limitato a ciò che risulta dagli atti dell'amministrazione finanziaria che deve rilasciare apposito certificato



La responsabilità del cessionario di azienda - segue

Non ci sono limitazioni se la cessione è avvenuta con frode, ed anche se vi è stato trasferimento frazionato dei singoli beni

La frode si presume, salva prova contraria, se il trasferimento si verifica entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penale

Queste disposizioni si applicano in tutti i casi di trasferimento di azienda, compreso il conferimento

Salvo il caso di frode, la responsabilità del cessionario non opera nel caso di cessione nell'ambito di procedure concorsuali, di ristrutturazione, etc.



Il ravvedimento (art. 13)

Consiste nella possibilità di "sanare" alcune violazioni commesse, pagando sanzioni ridotte

Deve essere spontaneo ed è possibile anche dopo l'avvio di controlli fiscali (salvo che per i tributi locali), fino all'emissione dell'accertamento. Non è ammesso dopo la liquidazione o il controllo formale

Occorre compiere l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito, autoliquidare e pagare la sanzione in misura ridotta, oltre gli interessi legali

Non è ammesso in caso di dichiarazione omessa

Sono possibili ulteriori controlli

Non è ammessa la rateazione



Sprint	pagamento entro 15 giorni dalla scadenza	0,1% al giorno (max 1,5%)
Breve	pagamento dal 16° al 30° giorno dalla scadenza	1,5% (15% * 1/10)
Trimestrale	pagamento entro 90 giorni dalla scadenza	1,67% (15% * 1/9)
Annuale	pagamento entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione	3,75% (30% * 1/8)
Biennale	pagamento entro due anni dalla scadenza	4,29% (30% * 1/7)
Ultrabiennale	pagamento oltre i due anni	5% (30% * 1/6)
In caso di controllo	regolarizzazione dopo la constatazione di violazioni	6% (30% * 1/5)