

## Sanzioni tributarie

### Aspetti generali

#### Fonti normative

- D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, in G.U. 8.1.1998 n.5,
- C.M. 13 luglio 1998 n.180/E/98/110100
- D.Lgs. 30 marzo 2000 n. 99 in G.U. 26.4.2000, n.96
- C.M. 5 luglio 2000 n. 138

#### Sanzioni tributarie

Le sanzioni tributarie si suddividono in:

- **sanzioni pecuniarie**, consistenti nel pagamento di una somma di denaro;
- **sanzioni accessorie** (interdizione, sospensione dell'attività, ecc.).

La sanzione è riferibile alla **persona fisica che ha commesso** o concorso a commettere la violazione.

#### **Tipi di Sanzioni tributarie**

Sanzione pecuniaria
Sanzione accessoria

#### Interessi

Sulla somma da pagare a titolo di sanzione **non maturano interessi**.

#### Aggiornamento Istat

I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa previsti dalle leggi possono essere **aggiornati ogni 3 anni** in misura pari all'intera variazione dell'indice dei prezzi Istat.

#### Decadenza

L'atto di contestazione della violazione o di applicazione della sanzione deve essere notificato entro il **31 dicembre del quinto anno** successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, o nel **maggior termine** previsto per l'accertamento dei singoli tributi (Art.20).

Entro il termine sopra indicato devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni applicate sulla base delle liquidazioni delle dichiarazioni (ai sensi artt. 36-bis e 36-ter).

Nel caso ci siano più persone responsabili della stessa violazione, la notifica entro i termini sopra indicati ad una di esse proroga il termine per la notifica alle altre di un anno.

#### Prescrizione

Il **diritto alla riscossione** della sanzione si prescrive in **5 anni**.

L'impugnazione del provvedimento sanzionatorio interrompe la prescrizione fino al termine del procedimento.

#### Eredi

L'obbligo di pagamento della sanzione **non si trasmette** agli eredi.

## Sanzioni tributarie

### Principi generali

(Artt. 3, 4, 5, 6, D.Lgs. 472/97)

#### Principio di legalità

Le sanzioni possono essere applicate in forza di una **legge entrata in vigore prima** della violazione.

Non sono applicabili le sanzioni per un fatto che non costituisce più violazione punibile in base a una **legge entrata in vigore successivamente**. Se la sanzione è già stata applicata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammesso il rimborso di quanto già pagato.

Se leggi diverse stabiliscono, per la stessa violazione, **sanzioni diverse**, si applica la sanzione più favorevole, salvo che il provvedimento non sia divenuto definitivo (c.d. principio del "Favor rei").

#### Principio di imputabilità

Non può essere assoggettato a sanzione chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la **capacità di intendere e di volere**, in base ai criteri indicati nel codice penale.

#### Principio di colpevolezza

Ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, dolosa o colposa.

#### Colpa grave

La colpa è grave quando **l'imperizia o la negligenza** del comportamento 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.

Non si considera determinato da colpa grave l'**inadempimento occasionale** ad obblighi di versamento.

#### Dolo

È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la **determinazione dell'imponibile o dell'imposta** ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di **accertamento**.

#### Cause di non punibilità

Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, colui che ha agito non è responsabile quando l'errore **non è determinato da colpa**.

#### Valutazioni di bilancio

Le rilevazioni eseguite nel rispetto della **continuità dei valori di bilancio** e secondo **corretti criteri contabili** e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili.

Non si considerano colpose le violazioni conseguenti a **valutazioni estimative**, anche se relative ad operazioni di cessione e conferimenti di azienda, fusione e scissione di società, permuta di partecipazioni, se differiscono da quelle accertate in misura **non eccedente il 5 %**.

#### Cause di non punibilità: casistica

La sanzione non può essere applicata nei seguenti casi:

- la violazione è determinata da **obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'applicazione delle disposizioni, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento;
- il pagamento del tributo non è stato eseguito a causa di un **fatto denunciato all'autorità giudiziaria e imputabile a terzi**.
- la violazione è stata commessa per **causa di forza maggiore**.

Inoltre un decreto in corso di pubblicazione stabilisce che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e del versamento del tributo.

#### Ignoranza della norma

L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di **ignoranza inevitabile**.

#### Non punibilità

Non sono punibili le violazioni che non arrecano **pregiudizio** all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della **base imponibile**, dell'imposta e sul versamento del tributo.

## Sanzioni tributarie Individuazione del trasgressore (Artt. 5, 9, 10, 11, D.Lgs. 472/97)

### Individuazione dell'autore

Si presume autore della violazioni chi ha **sottoscritto o compiuto** atti illegittimi, salvo prova contraria.

### Concorso di persone

Se alla violazione hanno concorso **più persone**, a ciascuna di esse è applicata la sanzione.

Se la sanzione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è applicata una sola sanzione e il **pagamento** eseguito da uno dei coobbligati **libera tutti gli altri**, salvo il diritto di regresso.

### Autore mediato

Colui che con **violenza, minacce** o tramite **persona incapace** causa una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

### Colpevolezza dei consulenti

Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria comportante la **risoluzione di problemi di speciale difficoltà** sono punibili solo in caso di **dolo o colpa grave**.

### Dipendenti e amministratori: limitazioni

Se la violazione non è stata commessa con dolo o colpa grave, la sanzione non può essere applicata per la parte **eccedente Euro 51.645,69** nei confronti dell'autore se questo:

- 1) è dipendente o rappresentante legale o negoziale di una **persona fisica** nell'adempimento del suo ufficio
- 2) è dipendente, rappresentante o amministratore, anche di fatto, di **società, associazioni o enti**, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni;
- 3) non ha tratto dalla violazione un **vantaggio diretto**.

In tal caso **la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente** nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione **sono obbligati in solido al pagamento** della sanzione, salvo il diritto di regresso.

### Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie

A decorrere dal 2 ottobre 2003, per effetto dell'art.7 del Decreto Legge del 30/09/2003 n. 269, le sanzioni amministrative fiscali relative a società o enti con personalità giuridica sono **esclusivamente a carico della persona giuridica**.

Tale regola si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla suddetta data.

Le altre norme riguardanti l'identificazione del trasgressore si applicano se compatibili.

## Statuto dei diritti del contribuente.

(L.27 luglio 2000 n. 212 - Art. 10)

### Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della **collaborazione** e della **buona fede**.

Non sono inflitte **sanzioni** né richiesti **interessi moratori** al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in **atti dell'amministrazione finanziaria**, anche se successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Le sanzioni non sono comunque inflitte:

- quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria. In ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria;
- quando si traduce in una **mera violazione formale** senza alcun debito di imposta; si veda, a proposito della definizione di violazione formale, la specifica trattazione.

Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di **nullità** del contratto.

## Sanzioni pecuniarie causate da consulenti

(Art. 1, Legge 11 ottobre 1995 n. 423; Sent. Cassazione 15.1.2009 n. 884)

### Sanzioni e mandato professionale

La riscossione delle sanzioni previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è **sospesa nei confronti del contribuente** e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla **condotta illecita, penalmente rilevante**, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, iscritti nei rispettivi albi, in dipendenza del loro mandato professionale.

### Istanza e sgravio

Il contribuente o il sostituto d'imposta deve presentare **apposita istanza** unitamente alla copia della **denuncia del fatto illecito**, dopo il pagamento dell'imposta ancora dovuta, dimostrando di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.

### Sentenze e conseguenze

Dopo che la **sentenza di condanna** o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza del reato a carico del professionista sono divenute irrevocabili, l'ufficio tributario commuta l'atto di irrogazione a **carico del professionista** e ne dispone lo sgravio in **favore del contribuente**.

Qualora intervenga una sentenza declaratoria di amnistia o di intervenuta prescrizione del reato o di non doversi procedere per motivi di natura processuale, il contribuente continuerà ad avvalersi della sospensione del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a condizione che promuova azione civile entro tre mesi dalla sentenza, fornendone prova all'ufficio tributario competente. In tale ipotesi, alla sospensione consegue lo sgravio del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie qualora il professionista sia condannato nel giudizio civile con sentenza irrevocabile.

Nel caso in cui l'azione penale nei confronti del professionista si concluda con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revoca il provvedimento di sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse.

I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni sono sospesi per tutta la durata del giudizio penale a carico del professionista.

### Sospensione della riscossione

In presenza dei presupposti sopra indicati nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono **comprovate difficoltà di ordine economico**, l'ufficio delle entrate può disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi.

## Sanzioni tributarie

### Criteria di applicazione delle sanzioni

(Artt. 7, 9, 12, D.Lgs. 472/97)

#### Determinazione delle sanzioni

Le sanzioni sono determinate tenendo conto dei seguenti elementi:

- a) **gravità** della violazione;
- b) **opera svolta** per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze della violazione da parte di colui che l'ha commessa;
- c) **personalità e condizioni economiche** e sociali di colui che ha commesso la violazione; la personalità è desunta anche dai suoi **precedenti fiscali**.

#### Precedenti fiscali: aumento della sanzione

La sanzione può essere aumentata **fino alla metà** nei confronti di chi, nei **3 anni precedenti**, sia incorso in altra violazione della **stessa indole**, non definita con le procedure del ravvedimento, definizione agevolata, o accertamento con adesione.

Sono considerate della **stessa indole** le violazioni delle stesse 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.

#### Sanzione sproporzionata

Se la sanzione si manifesta **sproporzionata rispetto all'entità del tributo omesso**, essa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

#### Pagamento con violazioni in concorso

Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone alle quali sono state applicate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, associazione o ente per conto dei quali hanno agito sono obbligati al pagamento di una somma pari alla **sanzione più grave**.

Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e nel caso in cui sono state applicate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, estinguono la sanzione.

#### Pagamento con sanzioni diverse

Quando la violazione è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state applicate sanzioni diverse, il pagamento di quella **più grave**, da chiunque eseguito, estingue tutte le sanzioni.

Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione nel limite di **Euro 51.645,69**, la responsabilità della persona fisica, società, associazione o ente per conto dei quali ha agito l'autore è limitata all'eventuale eccedenza oltre **Euro 51.645,69**.

#### Pagamento in luogo dell'autore

Nel caso di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, società, associazione o ente per conto dei quali ha agito l'autore, possono **assumere il debito dell'autore** della violazione.

#### Concorso di violazioni e violazioni continuate

È assoggettato alla sanzione prevista per la **violazione più grave aumentata da un quarto fino al doppio**:

- chi con una sola azione o omissione, viola **diverse disposizioni**, anche relative a tributi diversi;
- chi con una o più azioni o omissioni, commette più violazioni formali della **medesima disposizione**;
- chi commette più violazioni anche in tempi diversi, che nella loro progressione pregiudichino la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo.

## **Sanzioni tributarie**

### *Continua* **Criteri di applicazione delle sanzioni**

(Artt. 7, 9, 12, D.Lgs. 472/97)

#### **Concorso continuazione o progressione: applicazione**

Le regole sul concorso e sulla continuazione o progressione trovano applicazione separatamente per ciascuno dei seguenti settori impositivi:

- 1) imposte doganali e imposte sulla produzione e sui consumi,
- 2) rimanenti tributi erariali,
- 3) tributi di ciascun altro ente impositore

#### **Violazione riferita a più tributi**

Si considera quale **sanzione base** cui applicare l'aumento (da un quarto al doppio) **quella più grave**, aumentata di un quinto.

#### **Violazione riferita a più periodi d'imposta**

Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica la **sanzione base aumentata dalla metà fino al triplo**.

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non infligge la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

#### **Cumulo delle sanzioni: limite**

In ogni caso, la sanzione **non può essere superiore** a quella risultante dal **cumulo** delle sanzioni previste per le singole violazioni.

#### **Sanzioni nell'accertamento con adesione**

Nei casi di accertamento con adesione le disposizioni sulla determinazione della sanzione unica in caso di progressione si applicano **separatamente** per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata **non può stabilirsi in progressione** con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o irrogazione delle sanzioni.