

## Sanzioni e Contenzioso

### Introduzione

Salve, in questa lezione tratteremo due argomenti peculiari delle norme di diritto tributario che riguardano la disciplina delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie e il contenzioso tributario.

Vedremo, dapprima, i seguenti argomenti che interessano le sanzioni tributarie:

- definizione e tipologia di sanzioni
- principi generali e cause di non punibilità
- criteri e procedimento di irrogazione delle sanzioni
- disciplina sanzionatoria degli illeciti amministrativi e penali
- l'istituto del ravvedimento operoso

### Obiettivi

Con la riforma del 1997 il nostro ordinamento giuridico ha visto accorpate all'interno di alcuni Decreti Legislativi la maggior parte delle norme che disciplinano le violazioni di natura tributaria.

Quindi, al fine di orientarci di fronte alle diverse tipologie di sanzioni, prenderemo come riferimento i seguenti testi normativi:

1. Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997
2. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997

Il sistema delle sanzioni si completa, poi, con la disciplina delle violazioni tributarie di rilievo penale:

- Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 10 Marzo 2000

Inizieremo, quindi la prima parte, con le sanzioni tributarie per poi concludere con il contenzioso tributario.

### Definizione e tipologie di sanzioni

La violazione di un obbligo tributario comporta, come diretta conseguenza, l'applicazione di una sanzione.

L'ordinamento tributario prevede due tipi di sanzioni, amministrative di cui al Decreto Legislativo n. 472/97 e penali di cui al Decreto Legislativo n. 74/2000, a seconda che la violazione costituisca rispettivamente illecito amministrativo o illecito penale.

Le tipologie di sanzioni amministrative previste dal D.Lgs. n.472 si distinguono in:

- Sanzioni pecuniarie, con il pagamento di una somma di denaro (art.2)
- Sanzioni accessorie che sono previste dall'art. 21 del D.Lgs. 472/97 e prevedono l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati
- L'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi

Il D. Lgs n. 74/2000, come detto, dispone sugli illeciti penali tributari nei delitti per la notevole offensività e del dolo specifico di evasione e le contravvenzioni.

## Principi generali e presupposti

Tra i principi generali su cui si basano i presupposti per l'applicazione delle sanzioni, ci sono quelli previsti con l'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 472/97 di cui:

- principio di legalità, del comma 1, prevede che nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione
- principio di irretroattività, del comma 2, stabilisce che nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile
- ed infine, per il principio del favor rei, il comma 3 dispone che 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

## Le cause di non punibilità

Per il contribuente trasgressore sono previste delle cause di non punibilità e l'art. 6 del D.Lgs. 472/97 contempla alcuni casi, tra cui:

- se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, il contribuente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa
- non è punibile il contribuente della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono
- il contribuente non è punibile quando dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi
- non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore

## Criteri di determinazione della sanzione

Vediamo ora i criteri di determinazione della sanzione, che all'art. 7 del D.Lgs. n. 472/97 prevede: "In primo luogo, nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione che può essere desunta dalla condotta del contribuente, dall'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze e alle condizioni economiche e sociali".

Inoltre, occorre avere riguardo alla personalità del trasgressore che è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.

Ed infine, qualora concorrano eccezionali 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.

## Procedimento di irrogazione delle sanzioni

Con l'apertura del procedimento di irrogazione delle sanzioni, il contribuente trasgressore prende atto delle violazioni commesse. Il D.Lgs. n. 472/97 prevede che:

1. l'Ufficio, come previsto dall'art. 16, notifica un atto di contestazione al contribuente 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
2. l'irrogazione della sanzione, invece, è immediata, ai sensi dell'art. 17, quando senza previa contestazione e con l'osservanza delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, viene emesso l'atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità

In entrambi i casi, sono ammesse le deduzioni difensive e la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

## Disciplina delle condotte illecite amministrative

Entriamo ora nel merito delle condotte illecite che hanno come conseguenza le sanzioni comminate ai sensi del Decreto Legislativo 471/1997.

Il Titolo primo disciplina le sanzioni in violazione agli obblighi in materia di imposte dirette e di imposte sul valore aggiunto nei casi di omessa, infedele e fraudolenta dichiarazione.

Il Titolo secondo riguarda le violazioni nei casi di ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione, violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte e l'incompletezza dei documenti di versamento.

## Sanzioni in materia di imposte dirette

Sulle condotte illecite, in materia di imposte dirette, nei casi di omessa, infedele e fraudolenta dichiarazione di cui all'art.1 del D.Lgs. n. 471/97, si applicano rispettivamente le seguenti sanzioni:

- dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000 (c.1, art.1)
- dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato (c.2, art. 1)
- la sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (c.3, art.1)

## Sanzioni in materia di imposte indirette

Le condotte illecite, in materia di imposta sul valore aggiunto, sono sanzionate secondo gli articoli 5 e 6 del D.Lgs. n. 471/97, tra cui evidenziamo, in particolare, i seguenti casi:

- per omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa dal 120% al 240% dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione (art.5)
- per gli obblighi relativi alla documentazione, la registrazione ed individuazione delle operazioni imponibili si applica fra il 90% e 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio (art. 6)

## L'Istituto del Ravvedimento Operoso

Con il ravvedimento operoso disciplinato dall'art.13 del D.lgs 472/97, è possibile regolarizzare spontaneamente omessi o insufficienti versamenti e altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni.

In base all'art. 13bis del decreto è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato.

Il legislatore ha, a tal fine, individuato diversi scaglioni temporali a ciascuno dei quali corrisponde una diversa e via via minore quota di abbattimento della sanzione.

Tra le diverse tipologie di ravvedimento, è presente nell'art. 13:

- **ravvedimento breve**, sanzione ridotta ad 1/10 del minimo se il pagamento del tributo avviene entro 30 giorni dalla scadenza originaria (lett. a)
- **ravvedimento intermedio o trimestrale**, sanzione ridotta ad 1/9 del minimo se il pagamento del tributo avviene entro 90 giorni dalla scadenza originaria (lett. a-bis)
- **ravvedimento lungo o annuale**, sanzione ridotta ad 1/8 del minimo se il pagamento del tributo viene eseguito entro 1 anno dalla scadenza originaria (lett. b)
- **ravvedimento lunghissimo o biennale**, sanzione ridotta ad 1/7 del minimo se il pagamento del tributo avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (lett. b-bis)

## Disciplina degli illeciti penali tributari

I principali reati tributari sono connessi alle dichiarazioni fiscali e agli inadempimenti contabili e documentali, e sono disciplinati tra la rubrica dei delitti di cui al Titolo II del Decreto Legislativo n. 74 del 2000.

Tra le principali sanzioni abbiamo:

- la pena di reclusione, stabilita con l'art. 2, da quattro a otto anni per la dichiarazione annuale resa fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
- la pena di reclusione, stabilita ai sensi dell'art. 8, da quattro a otto anni per chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

## Introduzione al Contenzioso Tributario

Passiamo ora al Contenzioso Tributario. In particolare vedremo:

- la disciplina generale del sistema di giustizia tributaria
- l'oggetto di giurisdizione
- le fasi del contenzioso
  
- l'esecuzione delle sentenze
- il giudizio di ottemperanza

## Disciplina del sistema di giustizia tributaria

Il sistema generale della giustizia tributaria è disciplinato dai Decreti Legislativi n° 545 e 546 del 31 dicembre 1992.

Il D.Lgs. n. 546 costituisce il principale impianto del sistema che disciplina la struttura del processo tributario a partire dall'assetto delle Commissioni tributarie, distinte in provinciali e regionali.

Mentre, il D.Lgs. n° 545/92 stabilisce la funzione giudicante e la funzione amministrativa delle Commissioni tributarie.

La prima funzione è svolta da un collegio di giudici presieduto da un presidente di sezione, ovvero da un giudice monocratico.

Invece, la funzione amministrativa di supporto all'attività giurisdizionale è svolta dal personale dell'ufficio di segreteria delle Commissioni tributarie, che dipende dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

## Oggetto di giurisdizione

Sono oggetto di giurisdizione tributaria le controversie previste dall'Art. 2 del D.Lgs 546/92 tra cui:

- i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni ed interessi
- l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale
- le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

## Le fasi del contenzioso

Dall'articolazione del Decreto Legislativo n. 546/92 è possibile ricavare gli aspetti peculiari del procedimento del contenzioso tributario, distinte da una fase introduttiva e da una fase di trattazione.

Il giudizio è introdotto con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 18).

Il ricorso può essere proposto avverso i seguenti atti (art. 19):

- l'avviso di accertamento del tributo
- l'avviso di liquidazione del tributo
- il provvedimento che irroga le sanzioni
- il ruolo e la cartella di pagamento

Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (art. 21).

La costituzione in giudizio del ricorrente, a pena di inammissibilità, si effettua mediante deposito del ricorso, previamente notificato a mezzo PEC, attraverso il Sistema informativo della Giustizia Tributaria - SIGIT (art. 16 bis, comma 3, D.Lgs. n° 546/92), secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT).

Il deposito del ricorso consiste nella trasmissione dello stesso presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, entro 30 giorni dalla data di notifica (art. 22, D.Lgs. n° 546/92).

## La fase di esame e trattazione del ricorso

Proseguiamo con le attività che seguono la costituzione in giudizio delle parti e passiamo alla fase di esame e trattazione del ricorso di cui alla sezioni I e II del Decreto n. 546.

Qualora la Presidenza di sezione non ravvisi i presupposti di cui all'esame di inammissibilità dell'articolo 27, e l'emanazione di provvedimenti di cui l'ammissione al reclamo dell'art. 28 e riunione dei ricorsi (art.29), il presidente fissa la trattazione della controversia e nomina il relatore (art. 30).

Le comunicazioni alle parti sono eseguite:

- con posta elettronica certificata (articolo 16 bis, D.Lgs. n° 546/92 e Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26/04/2012)
- con avviso della segreteria della Commissione Tributaria, consegnato a mano o mediante spedizione postale in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento (art. 16, D.Lgs. n° 546/92)

La controversia è trattata in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza (art. 33).

## Esecuzione delle sentenze

Chiudiamo con due aspetti trattati nel capo IV del D.Lgs. 546/92, riguardo alla esecuzione delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie provinciali e regionali e il giudizio di ottemperanza.

Nell'ambito dell'esecuzione provvisoria di cui all'art. 67bis, si afferma il principio per cui le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e Regionali sono immediatamente esecutive.

In tal senso, è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni secondo quanto disposto dall'art. 68:

- per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso
- per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale

Se il ricorso viene accolto, il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza di condanna in favore del contribuente deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione come disposto dall'art. 69.

## Giudizio di ottemperanza

Invece, il giudizio di ottemperanza previsto dall'articolo 70 del D.Lgs. 546/92 consiste nel procedimento attraverso il quale il contribuente può ottenere l'adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza per il caso di inerzia dell'Ufficio.

Il contribuente può esperire il giudizio di ottemperanza per ottenere l'esecuzione, a carico dell'Ente impositore, ovvero dell'Agente della riscossione a seguito di:

- sentenza di condanna passata in giudicato
- sentenza (non ancora definitiva) di condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio
- sentenza relativa ad atti impositivi che comportano, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, la restituzione al contribuente del tributo e relativi interessi e sanzioni, corrisposti in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza a lui favorevole

## Conclusioni



In questa lezione abbiamo esaminato lo schema generale del sistema sanzionatorio come disciplinato dai Decreti Legislativi 471 – 472 /97 e Decreto Legislativo n. 74/2000. Inoltre abbiamo preso in esame il sistema del contenzioso tributario disciplinato dal Decreto Legislativo 545-546 del 1992.

Ci siamo concentrati su alcune norme di principio generale che regolano il sistema sanzionatorio tributario con la disciplina delle condotte illecite e delle sanzioni, nonché l'istituto del ravvedimento operoso.

Infine, abbiamo visto la disciplina generale del contenzioso tributario con le principali fasi del procedimento e l'esecutività delle sentenze.

Grazie per l'attenzione e per aver partecipato!