



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

SANZIONI PENALI E AMMINISTRATIVE

# CONSIDERAZIONI STRATEGICHE PER LA CORRETTA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

**Avv. FABIO PACE**

5 giugno 2017 - Sala Convegni ODCEC - Milano



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

**S.A.F.**  
**SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO**

# LE SANZIONI TRIBUTARIE

La nuova disciplina delle sanzioni tributarie non penali ha trasformato il tradizionale modello **patrimonialistico** delle sanzioni (cioè con prevalente carattere risarcitorio) in **personalistico**.

Ciò significa che per l'applicazione della sanzione (riferita di regola **solo** alla persona fisica), diretta essenzialmente a **punire** il trasgressore, occorre considerare l'**imputabilità**, la **colpevolezza** e la **gravità** della violazione (per quanto concerne la determinazione della sanzione).

Di norma, quindi, per aversi responsabilità è necessario che la violazione sia stata commessa con **colpa** (lieve o grave) o **dolo**. Tuttavia, per la responsabilità **professionale** (anche per professioni senza obbligo di iscrizione in albi o elenchi) se l'attività attiene alla soluzione di problemi complessi è necessario il dolo o la **colpa grave** (**è insufficiente la semplice colpa lieve**, cfr. anche art. 2236 cod. civ.).

E', infatti, **esclusa** la limitazione della responsabilità per l'attività **professionale** di carattere esecutivo, ad **esempio** negligenza nella tenuta delle scritture contabili con violazioni di carattere formale, anche se suscettibili di riflettersi sulla determinazione o sul pagamento dell'imposta.

## ART. 2, D. LGS. 472/97

### Destinatario della sanzione

La legge ha ispirato il sistema delle sanzioni tributarie pecuniarie al principio della **responsabilità personale** secondo cui sono punite le persone fisiche che hanno commesso (o concorso a commettere) l'illecito.

### CTP REGGIO EMILIA, 26 MARZO 2012, N. 136

*“L'irrogabilità delle sanzioni amministrative al consulente della società dotata di personalità giuridica è illegittima qualora non sussistano i presupposti del dolo e/o della colpa grave e comunque sia assente il vantaggio economico e la partecipazione diretta nella commissione del fatto (Nel caso di specie, il consulente di una società dotata di personalità giuridica risultava destinatario di un avviso di irrogazione sanzioni per Euro 714.815,00 per operazioni finanziarie che l'Amministrazione Finanziaria sosteneva essere state proposte dal medesimo senza alcuna prova in ordine alla partecipazione all'operazione e al vantaggio economico conseguito)”*.

## ARTT. 4 E 6, D. LGS. 472/97

### Cause di non punibilità

La legge indica **tassativamente** che la punibilità è **esclusa** nei seguenti casi:

- a) se il soggetto agente non è imputabile;
- b) per **errore incolpevole sul fatto**, cioè se la falsa ed incolpevole (senza negligenza, imprudenza e imperizia) rappresentazione della realtà fa ritenere di avere un comportamento corretto.

*Esempio:* redazione di una dichiarazione di successione completa e fedele in quanto è ignorata, senza colpa, l'esistenza di determinati beni nell'asse ereditario;

- c) per le rilevazioni e valutazioni eseguite nel rispetto della **continuità dei valori di bilancio** e secondo corretti criteri contabili e corretti criteri di stima.

*Esempio:* non è punita la violazione del principio di competenza, ossia l'errata imputazione ad un esercizio piuttosto che ad un altro di costi o ricavi, se sono stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio;

- d) per **violazioni estimative** errate non considerate colpose. Vale a dire se il valore dichiarato differisce da quello accertato in misura non eccedente il **5%** (anche per le operazioni straordinarie);
- e) se la violazione è determinata da obiettive condizioni di incertezza sul significato della legge (**errore di diritto**);
- f) per **indeterminatezza** delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento;
- g) per **causa di forza maggiore**;
- h) per il contribuente, sostituto e responsabile d'imposta se provano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi;

## Errori formali

Il D.Lgs. n. 32/2001 ha modificato l'art. 6 del D.Lgs n. 472/1997, statuendo la sostanziale non sanzionabilità di errori od omissioni che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, se regolarizzati entro 3 mesi.

Si considera meramente formale la violazione che:

- non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo;
- non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

## **CTP BRESCIA, SEZ. VII, 17 MAGGIO 2012, N. 51**

*"Non è punibile quale autore della violazione il soggetto minorenni che non ha provveduto all'emissione dello scontrino fiscale (Nel caso di specie, il ricorrente, figlio del titolare svolgente attività di commercio ambulante, risultava destinatario di p.v.c. emesso dalla Guardia di Finanza, che gli contestava, in qualità di autore materiale della violazione, di non avere provveduto all'emissione di uno scontrino fiscale di Euro 2,00)."*

## **CTP MILANO, SEZ. XXI, 24 OTTOBRE 2008, N. 313**

*"Deve escludersi l'irrogazione di sanzioni laddove il contribuente allegghi e documenti che l'omessa dichiarazione di redditi imponibili è dipesa in via esclusiva dal proprio perdurante stato di grave malattia".*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 17-03-2017, N. 6930**

*In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 10-03-2017, N. 6223**

*In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente. All'Amministrazione finanziaria spetta dunque l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria vantata; una volta dimostrata la ricorrenza della fattispecie tipica dell'illecito, compete a chi voglia andare esente da responsabilità dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza. Senz'altro tale prova non scaturisce dall'essersi affidato ad una persona apparentemente esercente attività di intermediario: ciò in quanto la mancanza di colpevolezza postula l'assenza di negligenza, sicché occorre che il contribuente il quale affidi ad un commercialista il compito di trasmettere le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate vigili sulla corretta esecuzione dell'incarico, a meno che non dimostri che l'intermediario abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento*

## ART. 5, D. LGS. 472/97

### Colpevolezza

Per aversi responsabilità e quindi illecito è necessario che la violazione sia stata commessa con colpa (lieve o grave) o dolo.

### Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 13-04-2017, n. 9637

*Il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone, ed imputato al socio ai fini dell'IRPEF, in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 46 del d.P.R. n. 600 del 1973, la cui irrogazione, non fondandosi solo sull'elemento della volontarietà ma anche su quello della colpevolezza, non si pone in contrasto con l'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili nonché del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale, e, per i soci amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio dei poteri di gestione, direzione e controllo dell'attività sociale.*

## **CTR VENETO, SEZ. I, 19 MARZO 2015, N. 539**

*"In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente, ai sensi dell'art. 5 del **D.Lgs. n. 472 del 1997**, è necessario che l'azione o l'omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza. Il principio di colpevolezza, come presupposto per l'irrogazione di sanzioni tributarie, risulterebbe quindi svuotato ed aggirato ove si accedesse alla conclusione che si possa predicare una qualche forma di colpevolezza anche nei casi nei quali la violazione tributaria non derivi da un comportamento del contribuente ma dall'applicazione di criteri automatici di calcolo del reddito".*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 6 AGOSTO 2014, N. 17626**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Carattere almeno colposo dell'inadempimento - Necessità - Pagamento a mezzo di delega bancaria - Imputabilità del ritardo al contribuente - Esclusione - Condizioni - Fattispecie

*"In tema di illecito tributario, l'applicabilità della sanzione amministrativa presuppone che l'inadempimento (o l'inesatto adempimento) del contribuente sia almeno colposo e cioè, caratterizzato da una sua negligenza o imperizia o inosservanza di obblighi tributari. Deve, pertanto, considerarsi tempestivo, secondo i normali canoni di correttezza e buona fede - e di per sé sufficiente ad escludere un giudizio di colpevolezza - l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante delega bancaria, qualora il ritardo nell'esecuzione della prestazione non sia imputabile al delegante, essendo stato l'ordine trasmesso con congruo anticipo e in presenza delle "normali" condizioni richieste per il buon esito dell'operazione (ritardo, nella specie, di un solo giorno, causato, peraltro, dall'erronea indicazione della scadenza da parte della stessa Amministrazione finanziaria, su cui, sebbene "contra legem", è legittimo fare affidamento.)".*

## CTR LOMBARDIA, SEZ. XX, 6 GIUGNO 2014, N. 2985

Violazioni - Sanzioni amministrative - Applicabilità - Responsabilità - Violazione volontaria e colpevole

*“Il disposto di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 sancisce il principio secondo cui nelle violazioni in cui è applicabile una sanzione amministrativa, ciascuno è responsabile solo se l'azione o l'omissione che dà luogo all'illecito sia cosciente e volontaria. Ne consegue, dunque, che l'azione od omissione causativa della violazione deve essere volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, oltre che colpevole, e dunque compiuta con dolo o con negligenza”.*

## **CTP COMO, SEZ. V, 15 APRILE 2014, N. 213**

Sanzioni - Commercialista infedele - Ricevimento provvista - Imposte dovute - Omesso versamento - Cliente assistito - Comportamento incolpevole - Sussiste - Irrrogabilità sanzioni - Esclusione - Imposte pagate - Permanenza debenza - Sussiste - Legittimità ruolo - Consegue

*“E' da considerarsi legittima la pretesa invocata dall'ente impositore nei confronti del cliente assistito dal commercialista infedele, che nonostante il ricevimento della provvista, non abbia poi provveduto al pagamento delle imposte dovute mentre, a motivo del comportamento incolpevole dello stesso cliente assistito, non sono irrogabili le sanzioni (Nel caso di specie il contribuente, cliente di un commercialista infedele, nonostante il versamento a quest'ultimo della provvista occorrente per il pagamento delle proprie imposte, risultava destinatario di un ruolo per quanto non versato con le relative sanzioni. L'ente impositore non aveva però considerato che, a motivo del comportamento incolpevole del cliente, le sanzioni non potevano essergli irrogate).”*

## **CASS. SEZ. V, 11 DICEMBRE 2013, N. 27712**

SANZIONI TRIBUTARIE NON PENALI - Principio di colpevolezza - Art. 5, **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** - Elemento soggettivo

*“In tema di sanzioni amministrative, per violazione di norme tributarie, l'art. 5, **D.Lgs. n. 472 del 1997**, richiede la consapevolezza del contribuente, in ordine al comportamento sanzionato, condotta che non deve essere necessariamente dolosa, sanzionando la legge anche la mera negligenza”.*

## **CTP CAMPOBASSO, SEZ. I. 10 DICEMBRE 2013, N. 179**

Imposta sul valore aggiunto - Omesso versamento - Accertamento della responsabilità del contribuente - Coscienza e volontà dell'omissione

*“In tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai fini dell'accertamento della responsabilità del contribuente è richiesta la coscienza e la volontà delle azioni o delle omissioni poste in essere, ovvero che il contribuente sia pienamente capace di rendersi conto dell'azione che compie ma anche consapevole che gli si possa rimproverare un comportamento doloso o quantomeno negligente.”*

## **CTP ROMA, SEZ. XI, 10 DICEMBRE 2013, N. 575**

Imposte sui redditi - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Accertamento - Art. **36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600** - Art. **54 bis, D.P.R. 26-10-1972, n. 633** - Cartella di pagamento - Omessi/tardivi versamenti - Forza maggiore - Mancato incasso di crediti vantati verso Enti pubblici - Sanzioni amministrative ed interessi di mora - Illegittimità - Artt. **5 e 6, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** - Art. **10, L. 27 luglio 2000, n. 212**

*«Le sanzioni da omesso versamento non possono essere irrogate qualora la condotta sia dipesa da forza maggiore, e tale esimente si verifica anche in ipotesi di impossibilità economica. Nella specie, l'inadempimento al versamento delle imposte era derivato dal fatto che il contribuente non aveva ottenuto il versamento di crediti vantati nei confronti di Enti pubblici».*

## **CTR LOMBARDIA, SEZ. LXV, 16 MAGGIO 2013, N. 60**

*“Nel caso di un ente non commerciale, per il quale non sia stata riscontrata l'effettività del rapporto associativo, non sono comunque irrogabili le sanzioni conseguenti all'assoggettamento ad imposte per svolgimento di effettiva attività commerciale qualora il comportamento processuale del contribuente risulti collaborativo e assimilabile concettualmente al ravvedimento operoso, ancorché non si sia perfezionata la conciliazione giudiziale per mancanza di fondi (Nel caso di specie, la contribuente, quale associazione senza scopo di lucro, risultava destinataria per gli anni d'imposta 2002 e 2003 di distinti avvisi di accertamento, che revocando la qualifica di ente non commerciale a motivo del mancato riscontro dell'effettività del rapporto associativo, provvedevano al ricupero delle maggiori imposte e delle relative sanzioni. Le predette sanzioni, a seguito del comportamento processuale collaborativo, venivano dal Giudice annullate in quanto, nonostante l'effettiva volontà del contribuente di raggiungere un accordo assimilabile concettualmente al ravvedimento operoso, non poteva darsi luogo a conciliazione giudiziale per mancanza di fondi)”*

## **CTP ROMA, SEZ. VI, 16 APRILE 2013, N. 126**

Riscossione - Crediti verso P.A. - Ritardato incasso crediti - Omesso pagamento imposte - Iscrizione ruolo sanzioni - Assenza colpevolezza - Causa non imputabile contribuente - Rileva - Illegittimità irrogazione sanzioni - Consegue - **Art. 5, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*"E' illegittima la pretesa riguardante le sanzioni irrogate, a seguito di attività liquidatoria, qualora il mancato pagamento delle imposte sia incolpevole in quanto dovuto al ritardo nell'incasso di crediti vantati presso la P.A. (Nel caso di specie, il contribuente risultava destinatario di un ruolo emesso a seguito di attività liquidatoria effettuata per l'anno d'imposta 2004, a motivo del mancato pagamento di imposte. Tuttavia l'ente impositore aveva egualmente provveduto ad irrogare le sanzioni ancorché l'incolpevole comportamento del contribuente fosse dipeso dal mancato incasso di crediti vantati presso la P.A.)."*

## **CTR LOMBARDIA, SEZ L, 27 MARZO 2013, N. 70**

*“E' legittimo l'avviso di accertamento conseguente alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e dei relativi versamenti delle imposte dovute a motivo del comportamento tenuto dal commercialista "infedele" qualora sia integrata la "culpa in vigilando" del contribuente che abbia omesso la richiesta delle ricevute telematiche e le ricevute dei versamenti e a nulla vale la denuncia sporta presso l'Autorità Giudiziaria, che in caso di accoglimento potrebbe costituire il presupposto per il risarcimento dei danni patiti (Nel caso di specie, il contribuente risultava destinatario per gli anni d'imposta 2005 e 2006 di distinti avvisi di accertamento dovuti alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e alla mancata effettuazione dei versamenti delle imposte a causa del comportamento negligente del commercialista. Tuttavia, nonostante la denuncia fatta all'Autorità Giudiziaria, il contribuente non riusciva a dimostrare la propria buona fede in quanto non aveva tempestivamente richiesto né le ricevute di avvenuta trasmissione telematica delle dichiarazioni reddituali e neppure le ricevute dei versamenti delle imposte)”.*

## **CASS, SEZ. V, 27 LUGLIO 2012, N. 13457**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Obiettiva incertezza normativa - Nozione

*“In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva postula una condizione di dubbio non evitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.*

**Segue**

*(In applicazione di tale principio, la S.C. ha respinto il ricorso del contribuente in ordine alle sanzioni relative ad IVA non versata per asserita cessione intracomunitaria di beni a titolo oneroso, escludendo che l'assenza di prescrizioni normative sulle modalità con cui il cedente può soddisfare l'onere di provare il trasferimento all'estero della merce e l'emanazione in epoca successiva ai fatti oggetto del giudizio di una circolare avente altro oggetto possano costituire indici idonei a dimostrare l'esistenza di una situazione di incertezza normativa oggettiva)".*

## **CTR LAZIO, SEZ. II, 16 LUGLIO 2012, N. 143**

Società di persone - Accertamento di maggior reddito - Socio accomandante - Imputazione pro quota - Sanzione - Applicazione - Esclusione - Omesso controllo sui bilanci della società - Colpa - Configurabilità - Art. 5, **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*"Per l'applicazione delle sanzioni, in capo ai soci di una società di persone, è necessario un coinvolgimento legale degli stessi tale da farli ritenere colpevoli."*

## **CTP ROMA, SEZ. XXIX, 20 GIUGNO 2012, N. 158**

*"Costituisce causa esimente ai fini dell'applicazione delle sanzioni tributarie per difetto del requisito della colpevolezza, prevista dall'art. 5 del **D.Lgs. n. 472/1997**, l'impossibilità economica finanziaria al versamento delle imposte e delle ritenute nella quale il contribuente si trovi a causa della mancata soddisfazione di crediti vantati nei confronti della Pubblica amministrazione che risultino documentalmente da procedimenti amministrativi e contenziosi in essere."*

## **CASS. SEZ. V, 21 MAGGIO 2010, N. 12473**

*"Poiché, ai sensi dell'art. 5 del **D.Lgs. n. 472/1997**, la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo o anche con colpa, il contribuente, a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture obbligatorie, non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione, prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento".*

## **CASS. SEZ. V, 19 NOVEMBRE 2008, N. 27448**

TRIBUTI (IN GENERALE) - REPRESSIONE DELLE VIOLAZIONI DELLE LEGGI FINANZIARIE - SANZIONI CIVILI E AMMINISTRATIVE - IN GENERE - Elemento soggettivo delle violazioni tributarie - Principio di colpevolezza "ex" art. **5 d.lgs. n. 472 del 1997** - Nozione - Fattispecie relativa a furto delle scritture contabili.

*"In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente ai sensi dell'art. **5 del d.lgs. n. 472 del 1997**, occorre che l'azione o l'omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o con negligenza. (In applicazione di tale principio, la Corte ha confermato la decisione impugnata, che aveva ritenuto non punibile, per assenza dell'elemento soggettivo, l'omessa tenuta della contabilità a seguito di un furto che aveva riguardato la contabilità medesima)".*

## **CASS. SEZ. V, 19 NOVEMBRE 2007, N. 23864**

*"Il reddito di partecipazione agli utili sociali del socio di società di persone, costituente, ai fini IRPEF, reddito proprio del contribuente, è a lui imputato, a norma **dell'art. 5 del T.U.I.R. - D.P.R. n. 917/1986**, sulla base della presunzione di una effettiva percezione, cui si ricollegano, in caso di rettifica del reddito della società da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia la volontarietà della condotta del socio stesso, consistente nel non aver incluso nella propria dichiarazione anche il reddito derivatogli dalla partecipazione agli utili occultati dalla società, che l'applicabilità della sanzione per l'infedeltà della dichiarazione stessa; per l'applicazione di detta sanzione non è più sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionatorio, ma è richiesta, ai sensi dell'art. 5 del **D.Lgs. n. 472/1997**, retroattivamente applicabile in forza del combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2, e 29, comma 1, lett. a), del medesimo decreto, la colpevolezza del contribuente, con la conseguenza che, dall'omesso superamento della presunzione di effettiva*

**Segue**

*percezione della quota dei maggiori utili accertati nei confronti della società discende, in difetto di prova contraria, anche la colpevolezza del socio, avendo questi consapevolmente reso una dichiarazione dei propri redditi non conforme al vero. La sanzione non viene quindi irrogata sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza introdotto dall'art. 5 del **D.Lgs. n. 472/1997**, consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili, e del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale e, per i soci amministratori derivante dai poteri di gestione, direzione e controllo dell'attività sociale”.*

## **CASS. SEZ. V, 6 SETTEMBRE 2006, N. 19192**

*"Il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone ( nella fattispecie, società in nome collettivo), ed imputato al socio ai fini dell'IRPEF, a norma dell'art. **5** del **d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597** (poi sostituito dall'art. **5** del **d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**), in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. **46** del **d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, in quanto ai soci di società di persone è consentito il controllo dell'amministrazione sociale, e la verifica dell'effettivo ammontare degli utili conseguiti.*

*La sanzione non viene quindi irrogata sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza introdotto dall'art. 5 del d.lgs.18 dicembre 1997, n. 472, consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili, e del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale, mentre la colpa, per i soci amministratori, deriva dai poteri di gestione, direzione e controllo dell'attività sociale.»*

## **CASS. SEZ. V, 9 DICEMBRE 2002, N. 17500**

*"Anche dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 nell'ipotesi di rettifica del reddito dichiarato da società di persone, legittimamente vengono applicate le sanzioni per infedele dichiarazione a carico del socio che non offra la prova contraria alla presunzione di effettiva percezione della quota dei maggiori utili accertati nei confronti della società".*

## **CTR EMILIA ROMAGNA, SEZ. XVI, 25 NOVEMBRE 2002, N. 202**

*"Colui che si avvale, come conferente di un ramo d'azienda, dei valori dichiarati nella perizia giurata redatta ai sensi dell'art. 2343 non è assoggettabile a sanzioni amministrative tributarie, non potendosi ravvisare in tale comportamento, alcun profilo di colpevolezza ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 (nel caso di specie ai fini della determinazione del valore netto del ramo aziendale conferito la Commissione tributaria provinciale era ricorsa ad una consulenza tecnica d'ufficio che aveva stabilito l'esistenza di un avviamento negativo, anche se di importo inferiore a quanto determinato dal perito nominato dal Tribunale, in contrapposizione ad un valore di avviamento positivo accertato dall'ufficio)".*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 27-02-2017, N. 4960**

*In tema di sanzioni tributarie, dovendo la violazione meramente formale non punibile rispondere a due concorrenti requisiti - non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo - il ritardo nel versamento del tributo integra una violazione sostanziale e non formale ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n.471 del 1997, in quanto incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 24-02-2017, N. 4787**

*E' onere del ricorrente invocare la disapplicazione delle sanzioni, ex art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, per obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria, essendo precluso al giudice tributario di procedere d'ufficio in tal senso.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 05-08-2016, N. 16504**

*In tema d'IVA, l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica, in assenza dei relativi presupposti, non integra una violazione meramente formale, neppure ove il credito d'imposta risulti dovuto in sede di dichiarazione annuale e liquidazione finale, poiché comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi dell'art. **13 del d.lgs. n. 471 del 1997**. (In applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha confermato la decisione di merito di rigetto del ricorso del contribuente, che, non avendo presentato tempestivamente istanza di rimborso, aveva operato illegittimamente la compensazione).*

## **CASS. CIV. SEZ. VI - 5 ORDINANZA, 14-07-2016, N. 14402**

*In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni, anche in sede di legittimità, per errore sulla norma tributaria, in caso di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della stessa, solo in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, che non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 10-02-2016, N. 2605**

*In tema di sanzioni tributarie, il ritardo nella fatturazione integra una violazione sostanziale e non formale dell'art. **21, comma 4**, del **d.P.R. n. 633 del 1972**, in quanto arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, ed è, pertanto, punibile anche quando non determina omesso versamento dell'IVA, sicché va esclusa l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente.*

## **CTR PUGLIA, SEZ. XI, 30 GENNAIO 2015, N. 214**

SANZIONI - Procedura concordato preventivo - Transazione fiscale - Ammissione contribuente - Causa forza maggiore - Debenza sanzioni - Esclusione

*“L'ammissione alla procedura di concordato preventivo e transazione fiscale costituisce causa di forma maggiore tale da escludere l'irrogazione delle sanzioni per tributi non versati (Nel caso di specie la contribuente è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo e transazione fiscale ed ha chiesto l'esimente della causa di forza maggiore per vedere disapplicate le sanzioni iscritte a ruolo)”.*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 14 GENNAIO 2015, N. 440**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Commissioni tributarie - Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria - Condizioni - Pluralità di prescrizioni - Sussistenza di elementi positivi di confusione - Necessità - Onere di allegazione - Spettanza al contribuente

*"In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né che sia consentita censura per la mancata pronuncia d'ufficio, ovvero la declaratoria di inammissibilità della questione perché tardivamente introdotta solo in corso di causa".*

## **CTR PUGLIA, SEZ. VIII, 17 NOVEMBRE 2014, N. 2318 IDEM**

Violazioni tributarie - Cause di non punibilità - Presupposti

*"Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi".*

## **CTR LAZIO, SEZ. XXI, 23 OTTOBRE 2014, N. 6308**

Riscossione - Comportamento fraudolento del professionista - Denuncia - Cartella esattoriale - Sanzioni ed interessi - Annulamento - Compete

*"Non è punibile il contribuente, e le sanzioni e gli interessi se iscritti a ruolo devono essere annullati, che dimostri che il mancato pagamento dei tributi non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi. Nel caso trattato il professionista, cui il contribuente aveva affidato le somme per il pagamento dei tributi, era stato condannato e radiato dal proprio ordine professionale".*

## **CASS CIV, SEZ. V, 25 GIUGNO 2014, N. 14401**

*"Nel caso in cui vi siano diverse violazioni formali sanzionabili, opera sempre la sanzione unica. La tardività della fatturazione non può essere considerata una sanzione di natura meramente formale non sanzionabile, ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, del **D.Lgs. n. 472/1997**, in quanto si possono considerare meramente formali solo le violazioni che non incidono neppure potenzialmente sulla determinazione e liquidazione del tributo e non ostacolano in alcun modo i controlli. Nel caso di specie, invece, ci troviamo di fronte a violazioni bensì formali, ma potenzialmente idonee ad offendere il bene protetto, posto che il ritardo, pure quando non comporta sottrazione di imponibile, è potenzialmente idoneo ad ostacolare il controllo".*

## **CTR LOMBARDIA, SEZ. L, 5 GIUGNO 2014, N. 2939**

Accertamento - Consulente infedele - Albo professionale - Mancanza iscrizione - Non rileva - Fatto omissivo terzo - Rileva - Fatto lesivo - Denuncia autorità giudiziaria - Rileva - Culpa in vigilando - Esclusione - Culpa in eligendo - Esclusione - Tardivo versamento imposta - Irrogazione sanzione - Causa non punibilità - Rileva - Illegittimità pretesa - Consegue

*“E' illegittima, per sussistenza della causa di non punibilità, la sanzione irrogata per un tardivo versamento d'imposta qualora la violazione sia riconducibile ad un consulente infedele, rilevando non tanto la mancanza di iscrizione ad albo professionale quanto piuttosto la terzietà e l'effettuata denuncia all'autorità giudiziaria del fatto lesivo e non valendo neppure la possibile culpa in vigilando e/o la culpa in eligendo del contribuente (Nel caso di specie il contribuente risultava destinatario di un ruolo reso esecutivo per l'anno d'imposta 2008 per un tardivo versamento di IVA. L'ente impositore, nell'irrogare la sanzione non aveva considerato che, escludendo la culpa in vigilando e/o la culpa in eligendo del contribuente, risultava la terzietà del consulente infedele, che ancorché non iscritto ad alcun albo professionale, era stato denunciato all'autorità giudiziaria per il comportamento lesivo posto in essere)”.*

## **CTP REGGIO EMILIA, SEZ. III, 27 MAGGIO 2014, N. 238**

IVA intracomunitaria - Fatture acquisto intracomunitarie - Obbligo registrazione - Avvenuto rispetto - Mancata integrazione - Azione accertatrice - Mancato pregiudizio - Rileva - Determinazione base imponibile - Non rilevanza - Causa non punibilità - Sussiste - Irrogazione sanzione - Illegittimità pretesa - Consegue

*“E' illegittima l'irrogazione delle sanzioni conseguenti alla mancata integrazione di fatture di acquisto intracomunitarie ancorché correttamente registrate contabilmente qualora dalla predetta violazione non risulti recato alcun pregiudizio all'azione accertatrice e neppure alla determinazione della base imponibile (Nel caso di specie la contribuente risultava destinataria per l'anno d'imposta 2007 di un avviso di irrogazione sanzioni pari ad Euro 57.243,00. L'ente impositore sosteneva infatti la sanzionabilità della violazione riguardante l'omessa integrazione delle fatture di acquisto intracomunitarie ancorché queste fossero state correttamente registrate contabilmente e la violazione non avesse inciso minimamente sull'azione accertatrice e sulla determinazione della base imponibile)”.*

## **CTP BERGAMO, SEZ. II, 8 APRILE 2014, N. 299**

*“E' legittima l'irrogazione delle sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia presentato le dichiarazioni fiscali a causa della condotta negligente del proprio commercialista, qualora non si sia poi attivato per richiedere le ricevute di avvenuto invio telematico e non abbia neppure denunciato il fatto all'autorità giudiziaria, non potendo essere infine invocate quali esimenti l'errore in fatto e/o in diritto e/o la causa di forza maggiore (Nel caso di specie la contribuente, risultava destinataria di un avviso di accertamento ai fini IRES, IRAP ed IVA per l'anno d'imposta 2008. L'ente impositore, che aveva utilizzato ai fini dell'accertamento il metodo induttivo per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, rilevava che essendo la condotta della contribuente connotata da "culpa in vigilando" per non avere supervisionato l'operato del professionista incaricato e non avere poi neppure denunciato il fatto all'autorità giudiziaria, non poteva fruire di alcuna esimente ai fini della determinazione delle sanzioni dovute)”*

## CTR TOSCANA, SEZ. V, 17 FEBBRAIO 2014, N. 302

Violazione di norme tributarie - Irrogazione di sanzioni amministrative - Cause di non punibilità- Errore non determinato da colpa

*"L'esimente di cui all'art. 6, comma 3° del D.Lgs. n. 472 del 1997 non può essere riconosciuta qualora il contribuente allegghi il fatto illecito di un proprio dipendente, atteso che il rapporto di immedesimazione organica impedisce di considerare impedisce di considerare questi come terzo rispetto al contribuente stesso".*

## **CTR SICILIA, SEZ. II, 6 NOVEMBRE 2013, N. 157**

Art. 6, comma 5 bis, del **D.Lgs. n. 472 del 1997** - Norma modificata dal **D.Lgs. n. 32 del 2001** - Non punibilità delle violazioni che non arrechino pregiudizio all'azione di controllo - Esenti da sanzione anche le violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo - Fattispecie

*“A fronte di quanto disposto dall'art. 6, comma 5 bis, del **D.Lgs. n. 472 del 1997**, come modificato dal **D.Lgs. n. 32 del 2001**, non sono punibili le violazioni che non arrechino pregiudizio all'azione di controllo, né incidano sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (nella fattispecie, si è evidenziato come la mancata comunicazione della variazione dati IVA riguardanti l'apertura e chiusura cantieri nei termini previsti non aveva compromesso né l'azione di controllo, né aveva inciso sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. Di talchè, la natura formale della violazione precludeva la punizione della stessa).”*

## **CASS CIV., SEZ. V, 4 OTTOBRE 2013, N. 22692**

TRIBUTI - Versamento - Modello F23 - Modello F24 - Compilazione - Codice tributo - Errato - Violazione formale - Dichiarazione - Emendabilità - Errori materiali - Emendabilità - Controllo fiscale - Non necessarietà - **D.Lgs. n.472/1997, art. 6**

*“L'errata indicazione nel Modello F24 del codice tributo non provoca alcun effetto pregiudizievole trattandosi di un errore puramente formale. Stessa cosa vale per la compilazione del Modello F23. La dichiarazione dei redditi in entrambi i casi è emendabile, anche in corso di contenzioso.”*

## CTR LOMBARDIA, SEZ. L, 21 GIUGNO 2013, N. 120

Accertamento - Consulente fiscale - Dichiarazioni reddituali - Omessa presentazione - Tributi dovuti - Omesso versamento - Avvisi accertamento - Omessa impugnazione - Consulente infedele - Consegue - Responsabilità contrattuale - Denuncia truffa - Assolvimento onere probatorio - Illegittimità irrogazione sanzioni - Consegue - **art. 2697 C.C.** - art. 6, comma 3, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

*“Non sono dovute le sanzioni amministrative con riferimento alle omissioni dichiarative e di versamento delle imposte verificatesi qualora risulti provato il comportamento fraudolento del consulente infedele, che non ha neppure provveduto poi ad impugnare nei termini gli avvisi di accertamento (Nel caso di specie, la contribuente risultava destinataria, per gli anni d'imposta 2005 e 2006, di distinti avvisi di accertamento resisi definitivi per omessa impugnazione e ai quali facevano seguito i relativi ruoli. A causa del comportamento fraudolento del consulente fiscale infedele, per i predetti anni d'imposta la contribuente non aveva presentato le dichiarazioni reddituali e aveva omesso i relativi versamenti delle imposte. Il consulente infedele, a cui erano ascrivibili i predetti comportamenti, era stato citato in giudizio per responsabilità contrattuale e denunciato per il reato di truffa)”.*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 31 MAGGIO 2013, N. 13755**

SANZIONI TRIBUTARIE - Violazioni amministrative - Principio di colpevolezza - Art. 6, **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** - Errore - Colpa - Rilevanza - Conseguenze

*"L'errore ovvero la falsa rappresentazione della realtà che interviene nel processo formativo della volontà dell'agente esclude la responsabilità quando non è dovuto a colpa. Ne consegue che, se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, laddove si tratti di errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto age".*

## CASS. CIV., SEZ. V, 20 DICEMBRE 2012, N. 23564

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Tardiva registrazione di fatture - Applicabilità della sanzione amministrativa - Condizioni

*"La tardiva registrazione di fatture non può comportare l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa, se non ha arrecato pregiudizio alle azioni di controllo e non ha ridotto la base imponibile, in virtù del principio sancito dall'art. 6, comma 5 bis, del **d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472**, norma applicabile anche alle irregolarità commesse prima della sua entrata in vigore."*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 16 NOVEMBRE 2012, N. 20113**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Tardiva registrazione di fatture - Applicabilità della sanzione amministrativa - Condizioni

*"La tardiva registrazione di fatture non può comportare l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa, se non ha arrecato pregiudizio alle azioni di controllo e non ha ridotto la base imponibile, in virtù del principio sancito dall'art. 6, comma 5 bis, del **d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472**, norma applicabile anche alle irregolarità commesse prima della sua entrata in vigore."*

## **CTR LAZIO, SEZ. XXI, 4 LUGLIO 2012, N. 164**

Sanzioni amministrative - Comune - Mancato pagamento della tassa di concessione per servizi telefonici - Forza maggiore - Mancata liquidità dovuta da parte dell'Amm. Centrale - Illegittimità - Art. **6** del **D.Lgs. 472/97**

*"Le sanzioni da omesso versamento non possono essere irrogate qualora la condotta sia dipesa da forza maggiore, e tale esimente si verifica anche in ipotesi di impossibilità economica. Nella specie, l'inadempimento al versamento della tassa era derivato dal fatto che il Comune non aveva ottenuto il versamento di crediti vantati nei confronti dell'Amministrazione Centrale dello Stato".*

## **CTR LAZIO, SEZ. VI, 20 GIUGNO 2012, N. 163**

Fiscale - Sanzioni amministrative - Omessi/tardivi versamenti - Forza maggiore - Mancato incasso di crediti vantati verso Enti pubblici - Art. **6** del **D.Lgs. 472/97**

*“Le sanzioni da omesso versamento non possono essere irrogate qualora la condotta sia dipesa da forza maggiore, e tale esimente si verifica anche in ipotesi di impossibilità economica. Nella specie, l'inadempimento al versamento delle imposte era derivato dal fatto che il contribuente non aveva ottenuto il versamento di crediti vantati nei confronti di Enti pubblici”.*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 30 MAGGIO 2012, N. 8630**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Pagamento - Infedeltà dell'intermediario fiscale accertata in sede penale - Conseguenze - Esonero del contribuente dal pagamento dell'imposta - Esclusione

*“L'infedeltà dell'intermediario che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa, rimanendo non dovuti soltanto gli interessi e le sanzioni, in base al principio di cui all'art. **6, terzo comma, del d.lgs. n. 472 del 199**”*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 23 MARZO 2012, N. 4685**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Obiettiva incertezza normativa - Nozione - Accertamento - Fattispecie in materia di individuazione delle disposizioni normative applicabili "ratione temporis" ai fini dell'iva dovuta per la vendita di terreno edificabile

*“In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, per incertezza normativa obiettiva, quale causa di esenzione del contribuente da responsabilità, deve intendersi la situazione che si crea per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra i quali, in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione delle norme, il cui accertamento è rimesso all'esclusiva valutazione del giudice. Ne consegue che detta incertezza è ravvisabile, allorchè risultino difficoltà di individuazione delle disposizioni normative dovute al difetto di esplicite previsioni di legge, ovvero oscurità o ambiguità del testo normativo. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva affermato la sussistenza di una situazione di incertezza normativa obiettiva in tema di IVA dovuta per la vendita di un terreno edificabile effettuata nel 1997 da parte di società che, nel medesimo anno, non aveva svolto attività agricola, attesa la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative applicabili "ratione temporis")”.*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 14 MARZO 2012, N. 4031**

**IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI (ICI) - Accertamento - Installazione pale eoliche - Sanzioni amministrative - Inapplicabilità - Art. 8, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - Art. 6, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - Art. 10, L. 27 luglio 2000, n. 212**

*“La potestà di disapplicazione delle sanzioni irrogabili per la violazione di norme tributarie sussiste allorquando la disciplina si articola in una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità di contenuto derivante da elementi positivi di confusione.”*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 16 FEBBRAIO 2012, N. 2192**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Obiettiva incertezza normativa - Nozione - Rilevanza - Limiti - Fattispecie

*“In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.*

**Segue**

*(In applicazione di tale principio, la S.C. ha respinto il ricorso del contribuente che, in ordine alle sanzioni per recupero a tassazione di contributi incassati ai sensi della legge 19 dicembre 1992, n. 488 sugli interventi straordinari nel Mezzogiorno, riteneva applicabile l'esimente di cui agli artt. 6 del d.P.R. 18 dicembre 1997, n. 472 e 8 del **d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, sul presupposto che sulla materia non si fosse formata una giurisprudenza consolidata)".*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 27 LUGLIO 2011, N. 16431**

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA) - Regime del margine - Elusione fiscale - Scritture contabili - Regolare tenuta - Abuso del diritto - **D.P.R. n. 633 del 1972**, artt. **21** e **35** - **L. 27 luglio 2000, n. 212**, art. **10** - **D.Lgs. n.472 del 1997**, art.**6**

*“In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.*

**Segue**

*Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione".*

## **CTR LAZIO, SEZ. XIV, 12 LUGLIO 2011, N. 540**

Sanzioni civili e amministrative - In genere - Commissioni tributarie - Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria - Condizioni - Pluralità di prescrizioni - Sussistenza di elementi positivi di confusione - Necessità - Art. 8, **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546** - Art. 10, **legge 27 luglio 2000, n. 212** - Art. 6, **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*“La mancanza provvisoria di liquidità costituisce causa di forza maggiore e consente l'annullamento di sanzioni ed interessi, specialmente se l'Amministrazione ha contribuito a indurre in errore il contribuente con diverse circolari e risoluzioni.”*

## **CTP VICENZA, SEZ. I, 11 GENNAIO 2011, N. 1**

Sanzioni amministrative - Presunzione di buona fede - Incertezza normativa oggettiva - Esclusione - Conseguenza - Applicabilità - Art. **8, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546** - Art. **6, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472** - Art. **10, L. 27.07.2000, n. 212**

*“La disapplicazione delle sanzioni deve ritenersi essere sussistente, tutte le volte che l'equivocità della disciplina normativa induce in errore il contribuente sul corretto adempimento degli obblighi tributari. Infine, l'incertezza oggettiva potrebbe risultare anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali in ordine a determinate questioni”.*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 15 SETTEMBRE 2008, N. 23633**

*"In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle Commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dall'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 e quindi dall'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente e, di conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto".*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 27 GIUGNO 2008, N. 17602**

*“L'andamento sinusoidale della giurisprudenza e della prassi amministrativa di legittimità, in tema di deducibilità fiscale dell'accantonamento al fondo ISC, denota una incertezza collegata ad una caratteristica intrinseca ed oggettiva del dato normativo, suscettibile, in quanto tale, di fondare la disapplicazione della sanzione, secondo il contenuto precettivo delle disposizioni dettate dagli artt. 8 del **D.Lgs. n. 546/1992** e 6, comma 2, del **D.Lgs. n. 472/1997**. Né può sostenersi che l'incertezza nell'applicazione della norma sia da intendersi esclusa per effetto del comportamento del contribuente che, in caso di dubbio, potrebbe avvalersi dell'istituto dell'interpello o chiedere pareri o risoluzioni al Ministero o alle Direzioni regionali. Seguendo questo ragionamento, il diritto di interpello riconosciuto ai contribuenti quando incontrano delle difficoltà nell'applicare un certo regime fiscale si tramuterebbe in un obbligo la cui violazione comporterebbe la sanzione impropria della negazione dell'esimente dell'obiettiva incertezza”.*

## ART. 7 D. LGS. 472/97

Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali. La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento. 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.

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.

## **CASS. CIV., SEZ. V, 10 APRILE 2013, N. 8722**

IMPOSTE E TASSE IN GENERE - Sanzioni fiscali - In genere Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Violazioni

*“La disposizione contenuta nell'art. 7, comma quarto, D.Lgs. n. 472 del 1997, nella parte in cui consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa, trova applicazione, in mancanza di specifiche eccezioni, in relazione ad ogni genere di situazioni, e dunque anche al caso della cosiddetta frode a carousel.”*

## **CTP RIMINI, SEZ. II, 21 MARZO 2013, N. 41**

Sanzioni - Avviso accertamento - Avvenuta irrogazione - Ragioni indicate - Formula ripetitiva - Realtà fattuale - Mancato riferimento - Difetto motivazione - Sussiste - Elemento soggettivo - Non configurabilità - Illegittimità pretesa - Conseguenze - Art. **17, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** - Art. **7, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**

*“E' illegittima l'irrogazione delle sanzioni amministrative qualora la motivazione consista in una formula ripetitiva che non dia conto della realtà fattuale che ha determinato la loro applicazione e non risulti comunque configurabile l'elemento soggettivo (Nel caso di specie, erano state irrogate dall'ente impositore le sanzioni amministrative con motivazione consistente in una formula ripetitiva, che non considerava né la realtà fattuale che aveva determinato la loro applicazione e neppure la non configurabilità dell'elemento soggettivo).”*

## **CASS. CIV., SEZ. V, 4 MARZO 2011, N. 5209**

TRIBUTI (IN GENERALE) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere - Art. 7, comma 4, d.lgs n. 472 del 1997 - Possibilità di riduzione di sanzioni sproporzionate - Ambito di applicazione - Sanzioni determinate in misura fissa o proporzionale - Applicabilità - Ragioni - Modalità - Fattispecie

*“In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la disposizione contenuta nel comma quarto dell'art. 7 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 472 - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale. (Fattispecie relativa a sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).”*

## ART. 8, D. LGS. 472/97

### Intrasmissibilità sanzioni tributarie agli eredi

L'art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a differenza delle sanzioni civili per le quali è prevista la trasmissibilità agli eredi, il legislatore fiscale ha disposto l'**intrasmissibilità** delle sanzioni tributarie pecuniarie agli eredi (cfr. *ex multis* Cass. 6 giugno 2008, n. 15067; Cass. 22 settembre 1999, n. 10244; Cass. 13 marzo 2007, n. 5880; Cass. 23 marzo 2004, n. 5743).

Per quanto concerne le violazioni tributarie commesse **prima** dell'entrata in vigore del citato art. 8, D.Lgs. n. 472/1997 (**1° aprile 1998**, come nella fattispecie in esame), la consolidata giurisprudenza della Cassazione afferma che anche ad esse si applica il nuovo regime delle sanzioni, ivi compreso il principio di intrasmissibilità agli eredi, ex art. 8, D.Lgs. n. 472/1997.

Tale principio rappresenta, infatti, un corollario del principio della responsabilità personale, di cui all'art. 2 del citato D.Lgs. n. 472/1997, applicabile anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore della nuova disciplina (1° aprile 1998) (Cass. 3 ottobre 2006, n. 21326) anche in forza dell'**ulteriore principio del "favor rei"** di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 applicabile, ai sensi dell'art. 25, anche per i rapporti pendenti alla data del 1° aprile 1998, secondo cui si applica la legge più favorevole (Cass. 30 giugno 2006, n. 15131).

Tanto premesso per la violazione tributaria, sebbene commessa *ante* entrata in vigore del citato Dlgs. n. 472/1997 (1° aprile 1998) , è egualmente applicabile il citato art. 8 che sancisce in via generale l'intrasmissibilità delle sanzioni pecuniarie agli eredi per violazioni tributarie commesse dal *de cuius*.

## **CASS. CIV. SEZ. V, 07-04-2017, N. 9094**

*Dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese il creditore (nella specie, l'Agenzia delle Entrate) può avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto nei confronti dei soci sia per la possibilità di sopravvenienze attive sia anche semplicemente per la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio finale di liquidazione. In applicazione del principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie l'estinzione della società ne determina l'intrasmissibilità sia ai soci sia al liquidatore.*

## ART. 11 D.LGS 472/97

In merito alla personalizzazione delle sanzioni, l'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che le sanzioni tributarie sono riferibili alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione; l'introduzione di tale principio comporta la non applicazione delle sanzioni a società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica. Sono comunque coobbligati al pagamento della sanzione, insieme all'autore della violazione, quando la violazione stessa ha inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

In merito all'identificazione dell'autore della violazione si è espressa la C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E, la quale dispone che "è opportuno chiarire che la qualità di autore della violazione non è attribuibile al soggetto che materialmente pone in essere comportamenti che determinano la commissione della violazione medesima se tali comportamenti non costituiscono espressione di una determinazione autonoma del soggetto stesso".

Quindi, autore della violazione, in base al dettato del Ministero, sarà il soggetto cui competono l'organizzazione ed il controllo sullo svolgimento dei compiti inerenti alla tenuta della contabilità (ad esempio, quando l'errore viene commesso da un'impiegata).

## **CASS. CIV. SEZ. V, 08-03-2017, N. 5924**

*L'assunzione della qualità di amministratore di fatto rende certamente applicabili al soggetto che la rivesta le sanzioni previste per le violazioni in materia tributaria alla stregua del positivo disposto dell'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 che include appunto tra i soggetti responsabili anche costoro. Tuttavia, anche all'amministratore di fatto risulta pienamente applicabile l'esimente di cui all'art. 7 del D.L. n. 269/2003, per cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.*

*L'esimente di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 269/2003 (secondo cui nel caso di rapporti fiscali facenti capo a persone giuridiche le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente) trova la ragion d'essere nel fatto che la società sia la sola ed unica beneficiaria delle condotte fraudolente poste in essere dalla persona fisica in suo nome e conto. Nel caso, invece, in cui il beneficiario materiale delle violazioni sia la persona fisica che ha posto in essere la condotta fraudolenta, seppure dichiararsi di essere mero prestanome, la detta esimente non trova applicazione.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, SENT., 20-03-2015, N. 5613**

*«Con giurisprudenza anche recente, questa Corte ha stabilito che In tema di violazione di norme tributarie, nella vigenza del regime previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 98 e L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 12 il rappresentante legale ... di una società è solidalmente responsabile per le sanzioni amministrative conseguenti (sebbene non per il debito principale d'imposta), nonostante l'intervenuta abrogazione di tali disposizioni in virtù del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e 472, avendo la disciplina più recente introdotto il più rigoroso principio di personalizzazione della sanzione tributaria (Cass. 16848/2014). E proprio su vicenda speculare a quella qui in esame Cass. 23333/2013 ha precisato - dando continuità all'arresto di Cass. 5714/2007- che in materia di violazione di norme tributarie (nella specie, relative a ritardato ed omesso versamento di ritenute alla fonte) il principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 2 ed 11, in virtù del quale le persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo d'imposta sono direttamente responsabili delle sanzioni per violazione*

*delle norme tributarie commesse ad opera o nell'interesse della parte rappresentata o amministrata (quest'ultima comunque gravata da obbligazione solidale al pagamento di una somma pari alla sanzione erogata, ai sensi del citato art. 11, comma 1), si applica alle sole violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina (1 aprile 1998), così come sancito dall'art. 27 del D.Lgs. cit., mentre per le violazioni di epoca precedente continuano a rispondere la società, l'associazione o l'ente, con permanenza tuttavia della responsabilità solidale della persona fisica al pagamento, già prevista dall'abrogato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 98, comma 5 non ricorrendo il principio del favor rei, poichè detta abrogazione non ha avuto alcun effetto sulla norma incriminatrice (in senso conforme: Cass. civ. Sez. V, Sent., 18-03-2015, n. 5393; Cass. civ. Sez. V, Sent., 26-11-2014, n. 25096; Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-10-2013, n. 23333; Cass. civ. Sez. V, Sent., 19-07-2013, n. 17685; Cass. civ. Sez. V, Ord., 15-02-2010, n. da 3523 a 3528).*

## ART. 12 , D. LGS. 472/97

### Concorso di violazioni e continuazione

E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

**Segue**

Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

## ART. 12 , D. LGS. 472/97

Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga 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 di irrogazione 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.

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

**Segue**

Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una 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 e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

## **CASS. CIV. SEZ. VI - 5 ORDINANZA, 21-02-2017, N. 4458**

*In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, nel caso di plurimi "files" di trasmissione telematica tardiva della dichiarazione da parte dell'intermediario, in forza del principio del "favor rei", non trova applicazione il cumulo materiale bensì quello giuridico ex art. **12** del **d.lgs. n. 472 del 1997**.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 20-01-2017, N. 1540**

*Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. **12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997**, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. **13 del d.lgs. n. 471 del 1997** dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento.*

## **CASS. CIV. SEZ. V, 26-10-2016, N. 21570**

*In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, si applica un'unica sanzione ridotta in luogo della somma delle sanzioni previste per i singoli illeciti in caso di omesso versamento, alle prescritte scadenze, degli acconti e dei saldi delle imposte dovute, atteso che l'art. **13** del **d.lgs. n. 471 del 1997** identifica l'entità della sanzione, ma non incide sull'operatività della nuova disciplina della continuazione (o della progressione), di cui all'art. **12, comma 2**, del **d.lgs. n. 472 del 1997**, che ha reso obbligatorio il cumulo giuridico ed ha escluso la necessità che le violazioni siano riconducibili alla "medesima risoluzione", allo stesso periodo d'imposta ed allo stesso tributo.*

## ART. 14 D. LGS. 472/97

### Cessione di azienda

Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

**Segue**

Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato [37] sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

## ART. 14 D. LGS. 472/97

La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento.

## PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA'

Le sanzioni irrogabili dall'amministrazione finanziaria in caso di ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria sono state oggetto di un intervento legislativo che ha modificato l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

Con l'art. 23, comma 31, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 e con l'art. 11, comma 3-bis, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, il legislatore ha introdotto alcuni temperamenti, in ragione della lievità del ritardo, alla sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/97 per le ipotesi di ritardati od omessi versamenti diretti. L'importo della sanzione è pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

**Segue**

Con la modifica in esame, il legislatore tributario ha inteso correggere la parificazione a fini sanzionatori della violazione costituita dal ritardo nell'adempimento a quella prevista per l'omissione totale o parziale, che finiva per sanzionare nel medesimo modo il ritardo breve, anche solo di un giorno, nell'adempimento dell'obbligazione, il ritardo prolungato e il definitivo mancato adempimento, con l'effetto di richiedere in tutti i casi il 30% dell'imposta versata in ritardo o non versata affatto.

L'introduzione di una sanzione più mite nei casi di minore gravità dell'inadempimento o del mancato puntuale adempimento dell'obbligazione soddisfa la necessità che vi sia una proporzione tra la gravità della violazione e la sanzione che l'ordinamento commina come risposta a tale comportamento: in ragione del tipo di *vulnus*, che viene causato all'ordinamento dalla violazione posta in essere, va graduata la risposta sanzionatoria, non potendosi trattare allo stesso modo comportamenti che esprimono un diverso disvalore o una diversa gravità della violazione perpetrata.

**Segue**

I recenti interventi correttivi delle sanzioni richiamate, in un'ottica di maggiore rispetto del principio di proporzionalità, possono essere ricollegati alle molteplici indicazioni che, in tal senso, sono state fornite nel tempo dalla giurisprudenza europea.

Come è noto, la proporzionalità è confluita nel diritto europeo dal diritto tedesco, grazie al meccanismo, utilizzato dalla Corte di giustizia, di costruire essa stessa i principi generali non esplicitamente contenuti nelle norme scritte, ricorrendo alla tecnica della comparazione giuridica e all'applicazione di nozioni e concetti propri delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati membri.

**Segue**

A partire dai primi anni Settanta, la Corte di giustizia giunge non solo a sviluppare appieno tale concetto, ma anche a “costituzionalizzarlo”, facendolo assurgere a principio generale del diritto comunitario - riferibile sia all’attività normativa sia a quella esecutiva o amministrativa delle istituzioni comunitarie - e rendendolo utilizzabile come test per la sindacabilità degli atti avanti ad essa o come criterio interpretativo della normativa comunitaria primaria. In tale ottica si muovono le numerose pronunce con cui la Corte di giustizia ha ripetutamente affermato, nell’ambito della verifica di proporzionalità, la necessità che la normativa nazionale comportante una restrizione di una libertà fondamentale risponda all’intento di raggiungere in modo coerente e sistematico l’obiettivo da essa perseguito.

**Segue**

Si tratta di un principio che trova applicazione soprattutto in ambito sanzionatorio e tanto anche se il regime delle sanzioni non è oggetto di armonizzazione a livello comunitario.

Come ribadito in più occasioni dalla Corte di giustizia, infatti, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che ritengono più opportune, ma tale potere deve essere esercitato nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, in particolare, del principio di proporzionalità.

Tale principio costituisce quindi un cardine del sistema sanzionatorio e la giurisprudenza comunitaria ha più volte affermato la necessità che le misure restrittive soddisfino la proporzionalità e siano idonee a garantire il raggiungimento dello scopo con esse perseguito, senza eccedere quanto necessario a tal fine, sicché il suddetto principio comporta che le misure amministrative o repressive non debbano esulare dai limiti di quanto è strettamente necessario; inoltre, le modalità di controllo non debbono essere concepite in modo da limitare la libertà voluta dal Trattato e non è lecito comminare sanzioni talmente sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione da risolversi in un ostacolo a tale libertà.

**Segue**

In ogni caso, la maggiore o minore difficoltà con la quale un'infrazione può essere scoperta non può giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni.

Nelle pronunce relative alle cd. frodi carosello, per la Corte di Giustizia, sia l'esercizio da parte degli Stati membri della facoltà di introdurre forme di responsabilità solidale per contrastare le frodi all'Iva, sia la previsione di presunzioni legali per la loro applicazione, trovano un limite nel rispetto dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità: nell'introdurre la responsabilità solidale del cessionario, gli Stati membri dovranno contemperare le esigenze di proporzionalità e di certezza del diritto; la misura, pertanto, potrà colpire solo chi "sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente" della sua controparte contrattuale.

**Segue**

Dalla giurisprudenza comunitaria si evince, quindi, che la determinazione della misura sanzionatoria, seppur attribuita alla competenza delle autorità dello Stato membro, deve comunque rispondere al principio di proporzionalità, secondo cui la misura afflittiva deve essere graduata in funzione del danno arrecato nel caso di natura erariale e di tali indicazioni non può non tenere conto il legislatore nazionale.

Se la posizione della giurisprudenza europea è chiaramente volta al sostegno del principio di proporzionalità nell'irrogazione delle sanzioni, manca un'analogia chiarezza nella nostra giurisprudenza costituzionale.

Verificando infatti i principi contenuti nella nostra Costituzione, emerge la mancanza di una codificazione del principio di proporzionalità della sanzione, anche se la Corte Costituzionale lo ha ritenuto immanente nel sistema, ricavandolo dal principio di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., oltre che come requisito interno alla funzione rieducativa della pena sancito dall'art. 27 Cost..