COMUNE DI CELICO
(PROVINCIA DI COSENZA)

ENTE

REGOLAMENTO
per l'APPLICAZIONE delle SANZIONI AMMINISTRATIVE in materia di TRIBUTI COMUNALI

COMUNE DI CELICO
Per copia conforme.
Addì 03.02.1999
IL SEGRETARIO

ALLEGATO ALLA DELIBERA
C.C. N°6 DEL 29.01.99

maggioli
MODULGRAFICA
L'ingegneria della modulistica

INDICE

PARTE I
LE SANZIONI AMMINISTRATIVE
A cura di: Dott.ssa S. Cianfrocca, Dott. G. De Paulis, Dott.ssa C. Rotunno.

CAPITOLO I - Le nuove sanzioni amministrative ..... pag. 7
1. Cenni introduttivi ..... » 7
2. Il concetto di sanzione ..... » 7
3. Le varie tipologie di sanzione ..... » 7
4. Il nuovo volto delle sanzioni ..... » 9

CAPITOLO II - Principi ed istituti generali ..... » 12
1. Il principio di legalità ed il *favor rei* ..... » 12
2. Il principio della responsabiltà personale ..... » 12
   a) La responsabilità personale dell'autore della violazione ..... » 12
   b) L'imputabilità ..... » 13
   c) La colpevolezza ..... » 13
   d) Le cause di non punibilità ..... » 14
   e) L'autore mediato ..... » 17
   f) I responsabili per sanzione amministrativa ..... » 17
   g) Il concorso di persone ..... » 19
   h) La cessione di azienda e la trasformazione, fusione e scissione di società ..... » 20
   i) Intrasmissibilità della sanzione agli eredi ..... » 20

CAPITOLO III - La determinazione dell'importo della sanzione ..... » 22
1. Criteri per la determinazione della sanzione ..... » 22
   a) Disposizioni generali ..... » 22
   b) Concorso di violazioni e violazioni continuate ..... » 23
   c) Il ravvedimento ..... » 26

CAPITOLO IV - Il procedimento di irrogazione delle sanzioni ..... » 31
a) Cenni introduttivi ..... » 31
b) Il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni ..... » 31
c) Il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi » 33
d) Il procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinato dall'art. 16 ..... » 34
   d1) La definizione della controversia 35
   d2) La produzione delle deduzioni difensive ..... » 36
   d3) L'impugnazione dell'atto ..... » 36
   d4) L'inerzia del trasgressore ..... » 37
e) I termini di decadenza e di prescrizione ..... » 37
f) L'ipoteca ed il sequestro conservativo ..... » 37
g) La tutela giurisdizionale e l'esecuzione delle sanzioni ..... » 39
h) La sospensione dei rimborsi e la compensazione ..... » 40
i) La riscossione della sanzione ..... » 40
l) Le disposizioni transitorie ..... » 41

PARTE II
REGOLAMENTO PER L'APPLICAZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

TITOLO I - Ambito di applicazione del regolamento ..... » 44
Art. 1 - Oggetto del regolamento ..... » 44
Art. 2 - Ambito di applicazione del regolamento ..... » 44

TITOLO II - Principi e istituti generali ..... » 48
Art. 3 - Sanzioni amministrative ..... » 48
Art. 4 - Principi di legalità ..... » 48
Art. 5 - Disposizione concernenti l'autore della violazione ..... » 48
Art. 6 - Cause di non punibilità ..... » 50
Art. 7 - Concorso di persone ..... » 50

Art. 8 - Concorso di violazione ..... » 50
Art. 9 - Violazioni continuate ..... » 52
Art. 10 - Criteri per l'individuazione del dolo e della colpa grave ..... » 52
Art. 11 - Criteri di determinazione della sanzione ..... » 54
Art. 12 - Criteri per la determinazione della responsabilità solidale per il pagamento della sanzione amministrativa ..... » 56
Art. 13 - Criteri di determinazione della responsabilità in caso di cessione dell'azienda ..... » 56
Art. 14 - Obblighi del funzionario responsabile del tributo in caso di cessione di azienda ..... » 58
Art. 15 - Trasformazione, fusione e scissione di società ..... » 58
Art. 16 - Ravvedimento ..... » 58
TITOLO III - **Procedimenti di contestazione ed irrogazione delle sanzioni. La tutela cautelare. La rateazione dell'importo delle sanzioni** ..... » 62
Art. 17 - Irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo ..... » 62
Art. 18 - Irrogazione delle sanzioni anche non collegate al tributo e di quelle accessorie ..... » 62
Art. 19 - Decadenza e prescrizione ..... » 64
Art. 20 - Riscossione della sanzione ..... » 64
Art. 21 - Ipoteca e sequestro conservativo ..... » 64
Art. 22 - Rateazione della sanzione ..... » 66
Art. 23 - Sospensione dei rimborsi per crediti nei confronti del comune e compensazione ..... » 66
TITOLO IV - **Le misure delle sanzioni dei tributi comunali** ..... » 68
CAPO I - *Sanzioni in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni* » 68
Art. 24 - Sanzioni per omessa o infedele dichiarazione ..... » 68
Art. 25 - Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione ..... » 68
Art. 26 - Criteri di graduazione della sanzione per dichiarazione infedele ..... » 70
Art. 27 - Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta o del diritto. Criteri di graduazione. ..... » 72
Art. 28 - Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta o del diritto ..... » 74
Art. 29 - Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta o del diritto ..... » 74
Art. 30 - Riduzione delle sanzioni ..... » 76
Art. 31 - Adesione del contribuente ..... » 76
Art. 32 - Interessi moratori ..... » 76
CAPO II - *Sanzioni in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche* ..... » 78
Art. 33 - Sanzioni per omessa o infedele denuncia ..... » 78
Art. 34 - Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della denuncia ..... » 78
Art. 35 - Criteri di graduazione della sanzione per denuncia infedele ..... » 80
Art. 36 - Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa. Criteri di graduazione. ..... » 84
Art. 37 - Sanzioni per omesso pagamento della tassa ..... » 84
Art. 38 - Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento della tassa ..... » 84
Art. 39 - Riduzione delle sanzioni ..... » 86
Art. 40 - Adesione del contribuente ..... » 86
Art. 41 - Interessi moratori ..... » 86
CAPO III - *Sanzioni in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni* ..... » 88
Art. 42 - Sanzioni per omessa o infedele denuncia ..... » 88
Art. 43 - Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della denuncia ..... » 88
Art. 44 - Criteri di graduazione della sanzione per denuncia infedele ..... » 90
Art. 45 - Sanzione per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa. Criteri di graduazione. ..... » 92
Art. 46 - Sanzioni concernenti la mancata esibizione o invio di atti e documenti, le inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari. Criteri di graduazione. ..... » 94
Art. 47 - Riduzione delle sanzioni ..... » 96
Art. 48 - Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo ..... » 96
Art. 49 - Adesione del contribuente ..... » 96
Art. 50 - Interessi moratori ..... » 98
Art. 51 - Sanzioni in materia di tassa giornaliera di smaltimento ..... » 98

CAPO IV - *Sanzioni in materia di imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni* pag. 100
Art. 52 - Sanzioni per l'omessa o infedele denuncia ... » 100
Art. 53 - Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta, alla mancata esibizione o invio di atti e documenti, alle inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari ... » 100
Art. 54 - Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta ... » 100
Art. 55 - Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta ... » 102
Art. 56 - Riduzione delle sanzioni ... » 102
Art. 57 - Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo ... » 102
Art. 58 - Adesione del contribuente ... » 102
Art. 59 - Interessi moratori ... » 102
CAPO V - *Sanzioni in materia di imposta comunale sugli immobili* ... » 104
Art. 60 - Sanzioni per omessa o infedele dichiarazione o denuncia ... » 104
Art. 61 - Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione o della denuncia ... » 104
Art. 62 - Criteri di graduazione della sanzione per dichiarazione o denuncia infedele ... » 106
Art. 63 - Sanzione per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta. Criteri di graduazione. ... » 110
Art. 64 - Sanzione concernenti la mancata esibizione o invio di atti e documenti ovvero le inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari. Criteri di graduazione. ... » 110
Art. 65 - Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta ... » 112
Art. 66 - Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta ... » 112
Art. 67 - Riduzione delle sanzioni ... » 114
Art. 68 - Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo ... » 114
Art. 69 - Adesione del contribuente ... » 114
Art. 70 - Interessi moratori ... » 114
CAPO VI - *Sanzioni in materia di tasse sulle concessioni comunali* ... » 116
Art. 71 - Sanzioni in materia di tasse sulle concessioni comunali ... » 116
CAPO VII - *Sanzioni in materia di canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque* ... » 118
Art. 72 - Sanzioni in materia di canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque ... » 118
Art. 73 - Sanzione accessoria ... » 118
TITOLO V - La disciplina transitoria e finale ... » 120
Art. 74 - Norme applicabili ai procedimenti in corso ... » 120
Art. 75 - Definizione agevolata dei procedimenti in corso. ... » 120
Art. 76 - Norme applicabili alle violazioni commesse prima del 1° aprile 1998 e sanzionate successivamente a tale data ... » 120
Art. 77 - Norme applicabili alle violazioni riferite a societa', associazioni o enti commesse prima del 1° aprile 1998 e sanzionate successivamente a tale data ... » 120
Art. 78 - Efficacia delle disposizioni regolamentari ... » 120

PARTE III
RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 23 dicembre 1996, n. 662 ... » 123
D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ... » 125
D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ... » 127
D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 ... » 137
D. Lgs. n. 471 del 1997 - relazione illustrativa ... » 141
D. Lgs. n. 472 del 1997 - relazione illustrativa ... » 142
D. Lgs. n. 473 del 1997 - relazione illustrativa ... » 150
Legge 27 dicembre 1997, n. 449 ... » 152
D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ... » 153
Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di testo unico per la finanza locale ... » 155
R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 ... » 155

Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di imposta comunale sulla pubblicità ..... » 155
D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ..... » 155
Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche » 157
D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ..... » 157
Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di tassa rifiuti solidi urbani ..... » 157
D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ..... » 157
Norme applicabili per le violazioni commesse fino al 31-03-98 in materia di imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni ..... » 158
D. L. 2 marzo 1989, n. 66, convertito con modificazioni legge 24 aprile 1989, n. 124 ..... » 158
Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di imposta comunale sugli immobili ..... » 158
D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 ..... » 158
Norme relative alle tasse sulle concessioni comunali ..... » 159
D. L. 10 novembre 1978, n. 702, convertito con modificazioni legge 8 gennaio 1979, n. 3 ..... » 159
Norme in vigore fino al 31-03-98 in materia di tasse sulle concessioni comunali ..... » 160
D.P.R. n. 641 del 1972 ..... » 160
Norme relative al canone o diritto per i servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque ..... » 160
L. 10 maggio 1976, n. 319 ..... » 160
Norme del Codice Penale ..... » 161

PARTE I

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

A cura di: Dott.ssa S. Cianfrocca, Dott. G. De Paulis, Dott.ssa C. Rotunno.

CAPITOLO I
LE NUOVE SANZIONI AMMINISTRATIVE

1. Cenni introduttivi

Con l'art. 3, comma 133 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante "*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*" collegata alla finanziaria per l'anno 1997, il Governo è stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi finalizzati alla revisione organica della disciplina del sistema sanzionatorio tributario non penale. In attuazione di dette disposizioni di delega sono stati emanati in data 18 dicembre 1997 tre decreti legislativi nn. 471, 472 e 473, che influiscono in vario modo sulla disciplina dei tributi locali.

Prima di addentrarsi nell'esame delle singole disposizioni è opportuno soffermarsi sui concetti generali che si presentano come un indispensabile presupposto per inquadrare al meglio il nuovo sistema sanzionatorio.

2. Il concetto di sanzione

La sanzione può definirsi come la conseguenza giuridica derivante dall'inosservanza delle norme dell'ordinamento. Più in particolare, in campo tributario, detto effetto consegue dal mancato rispetto degli obblighi posti a carico del contribuente dalle singole leggi di imposta. Vi è infatti da osservare che queste ultime garantiscono ampio spazio all'iniziativa del contribuente nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, per la qual cosa, al fine di tutelare l'interesse pubblico connesso alla raccolta dei mezzi per il funzionamento dell'intero apparato pubblico, deve essere alquanto efficace la reazione dell'ordinamento nei confronti di chi non adempie i propri obblighi o viola con il proprio comportamento specifiche prescrizioni dettate dalla legge.

Si deve pertanto riconoscere alla sanzione tributaria una duplice funzione: **afflittiva ed intimidatoria**; la prima ha come effetto quello di porre a carico del trasgressore conseguenze che influiscono sulla sua sfera patrimoniale molto più dannose di quelle che avrebbe invece subìto se non avesse agito contravvenendo alle disposizioni di legge; la seconda ha invece lo scopo di impedire l'inosservanza di disposizioni normative, e di sollecitare quindi il contribuente ad assumere un comportamento conforme alla legge.

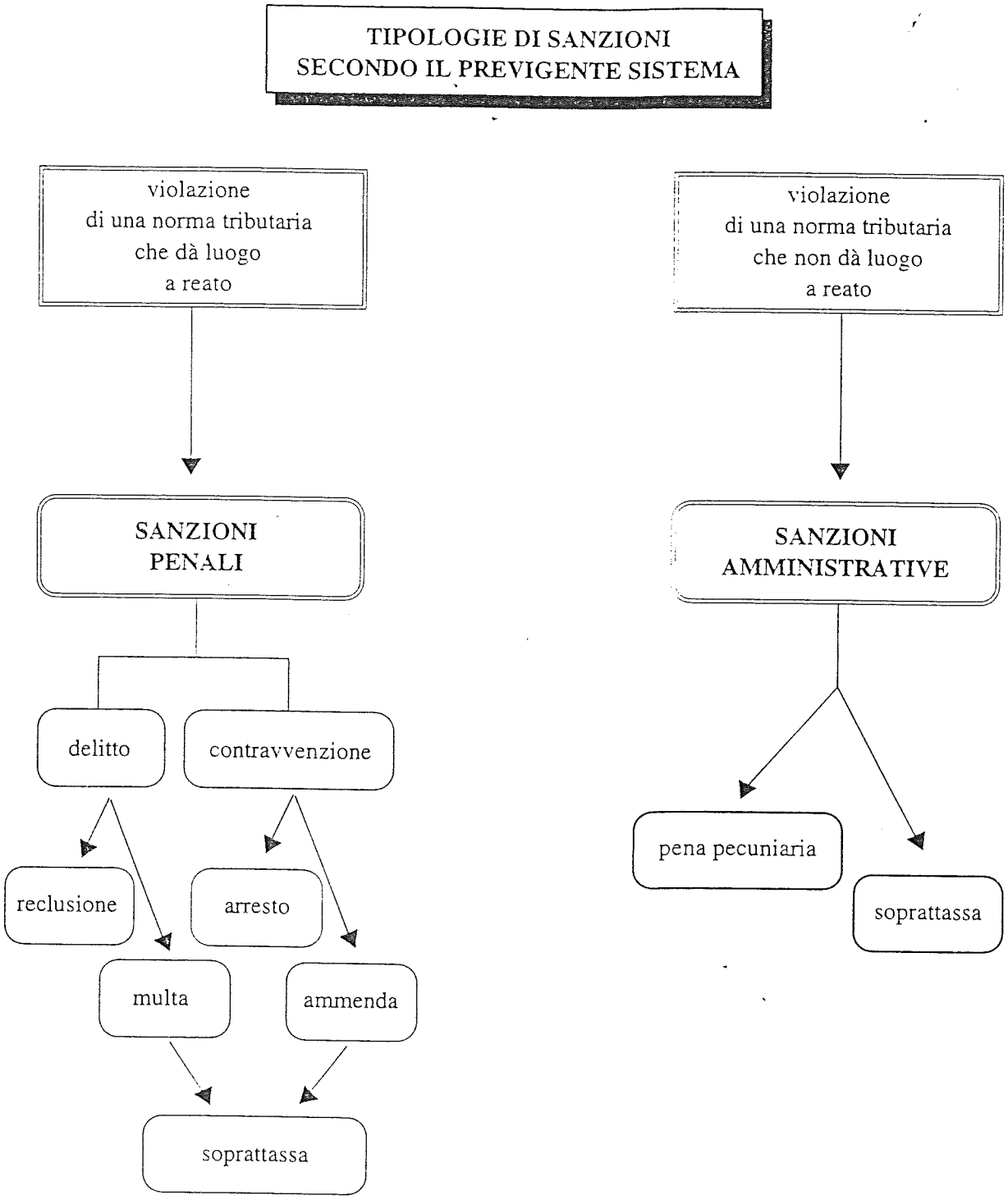
3. Le varie tipologie di sanzione

Prima di affrontare nello specifico il tema delle sanzioni tributarie occorre richiamare l'attenzione sulle due categorie di sanzioni elaborate dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla base delle varie disposizioni di legge che si sono succedute nel tempo. Si deve innanzitutto distinguere la sanzione penale da quella amministrativa. Al riguardo un valido ausilio può venire dalle disposizioni contenute in una legge che, seppure ha subito nel tempo notevoli interventi demolitori anche ad opera dell'art. 29, comma 1 del D.Lgs. n. 472, è stata considerata per anni, pur con le molte eccezioni dovute alle singole leggi di imposta, il principale punto di riferimento in materia.

Si tratta della legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*" che operava una distinzione a seconda della tipologia di sanzione applicabile. Si considera, perciò **penale** la sanzione irrogabile per un fatto che la legge qualifica come reato e per il quale il codice penale prevede la pena stabilita per i delitti (reclusione e multa) o per le contravvenzioni (arresto e ammenda).

Si qualifica invece come **amministrativa** (o, come impropriamente recita l'art. 3, comma 2 della legge n. 4/29, *civile*) la sanzione irrogabile per una violazione che non costituisce reato, ma per la quale sorge in capo al trasgressore l'obbligazione di pagare una somma a titolo di *pena pecuniaria*. Di uguale natura era la *soprattassa*, vale a dire la sanzione che poteva essere comminata in aggiunta alle sanzioni penali o alla pena pecuniaria. In base al successivo art. 5, comma 2, la soprattassa era determinata dalla legge in una somma fissa corrispondente all'ammontare del tributo ovvero ad una frazione o ad un multiplo di esso.

Nello schema che segue sono state esemplificate le varie tipologie di sanzione innanzi esaminate.



4. Il nuovo volto delle sanzioni

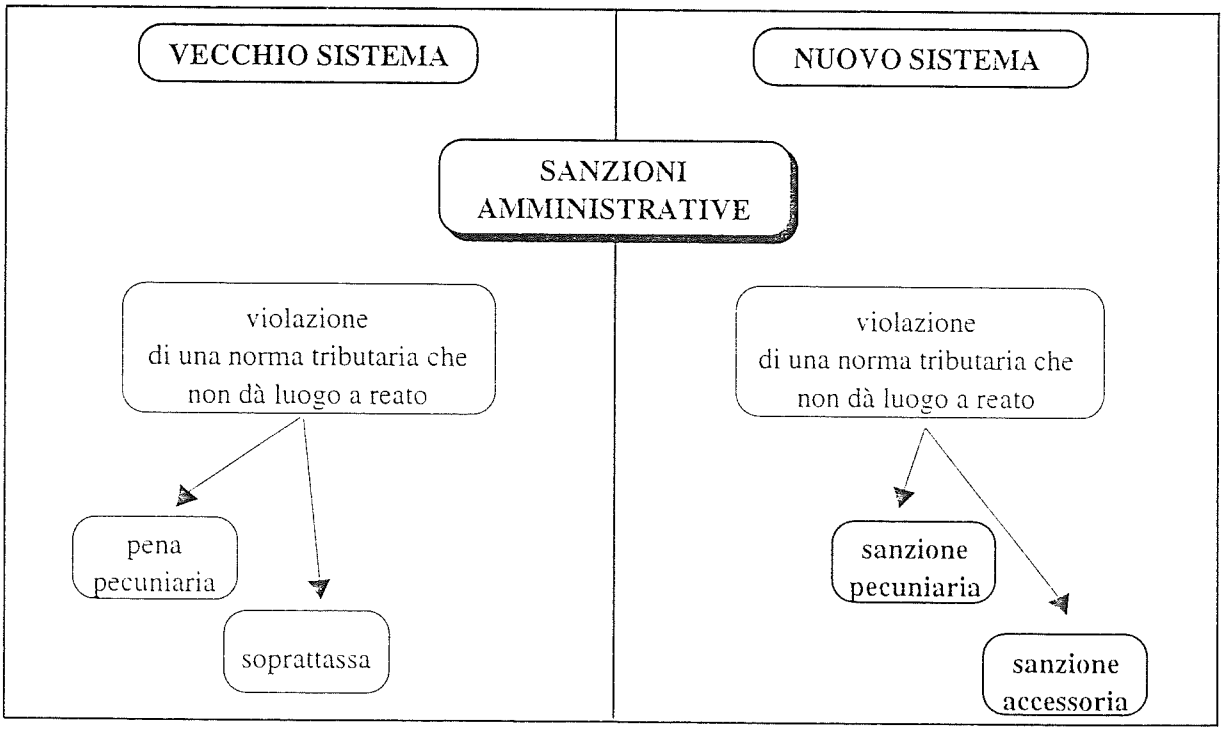
Fatta questa breve disamina sui vari tipi di sanzione, diventa opportuno analizzare quale sia il nuovo volto che il legislatore delegato ha dato alle sanzioni tributarie con i tre decreti legislativi, dedicati rispettivamente:

- il D.Lgs. n. 471, alla riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;
- il D.Lgs. n. 472, alle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;
- il D.Lgs. n. 473, alla revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

Occorre prender le mosse dalle disposizioni contenute nella legge di delega, nella specie nell'art. 3, comma 133, della citata legge 23 dicembre 1996, n. 662. Detta disposizione esordisce dichiarando che il legislatore delegato avrebbe dovuto procedere alla *revisione organica* ed al *completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali,* con l'osservanza di specifici principi e criteri direttivi, che sono caratterizzati da una spiccata impronta penalistica. Non a caso, infatti, la stessa relazione illustrativa del D.Lgs. n. 472 precisa che i criteri di commisurazione delle sanzioni amministrative sono ispirati alle disposizioni del codice penale e della legge 24 novembre 1981, n. 689, recante *"Modifiche al sistema penale"* e *"viene in tal modo eliminato ogni equivoco circa la natura apertamente repressiva ed intimidatoria della risposta amministrativa apprestata dall'ordinamento alla violazione tributaria"*.
A tutto ciò si accompagna, come naturale conseguenza, *"l'applicazione integrale delle garanzie offerte dai principi di legalità, imputabilità e colpevolezza ... in armonia con quanto è previsto da tutti gli ordinamenti degli Stati dell'Unione europea"*.

Quel che innanzitutto rileva è che le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono ormai unificate, come recita l'art. 2, comma 1 del D.lgs. n. 472, nella **sanzione pecuniaria**, che rappresenta la sanzione-tipo e consiste nel pagamento di una somma di denaro; ad essa potrà eventualmente aggiungersi, ma solo nei casi espressamente previsti dalla legge, la **sanzione accessoria**, che determina, invece, una limitazione di facoltà, poteri e *status* del trasgressore e dipende dall'entità della sanzione principale.

Tutto ciò comporta, come precisa poi l'art 26 dello stesso provvedimento, che ogni riferimento alla soprattassa ed alla pena pecuniaria, nonchè ad ogni altra sanzione amministrativa che sia altrimenti denominata, contenuto nelle leggi vigenti, debba essere sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria di uguale importo.



Riguardo alle sanzioni accessorie è opportuno precisare che l'art. 21 del D. Lgs . n. 472 oltre ad elencarle, al comma 1[1], nel successivo comma 2 opera un rinvio alle singole leggi di imposta per quanto attiene alla individuazione dei casi in cui le stesse possono trovare concreta applicazione ed alle limitazioni temporali stabilite in relazione alla gravità dell'infrazione ed ai limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Quanto esposto induce quindi a riflettere sulla circostanza che tale disposizione trova attualmente una limitatissima applicazione nell'ambito della fiscalità locale poichè solo pochissime leggi sui tributi di spettanza degli enti locali prevedono simili sanzioni accessorie[2].

Il comma 3 dell'art. 2 stabilisce che **la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi**. Tale principio non viene neppure derogato nel caso in cui venga concessa, a norma dell'art. 24 del D. Lgs. n. 472, la rateizzazione del debito. La circostanza trova giustificazione nell'estrema eccezionalità del ricorso a tale forma di pagamento, che proprio perchè legata all'esistenza di condizioni economiche disagiate dell'autore della violazione, il legislatore ha reputato opportuno non prevedere. Nel testo del provvedimento in esame vi è però una disposizione, e precisamente l'art. 13, comma 2, in cui si parla di interessi moratori, ed anche se la formulazione della norma non è delle migliori, si deve comunque escludere che gli interessi in questione vadano calcolati oltre che sulla somma dovuta a titolo di tributo, anche sulle sanzioni dovute in misura ridotta a seguito di ravvedimento, poichè significherebbe vanificare un principio che si è voluto invece così fortemente introdurre nel nostro ordinamento.

Vi è inoltre da aggiungere che il comma 4 dell'art. 2 in esame ha accordato la possibilità di pervenire ogni tre anni ad un adeguamento delle misure minime e massime della sanzione e della misura della sanzione fissa, alle variazioni dell'indice del costo della vita, così come avviene in materia di violazioni al nuovo Codice della Strada.

Dopo questa breve illustrazione delle nuove sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sembra opportuno individuare le disposizioni che riguardano più direttamente i tributi locali, vale a dire:

- il capo IV del D.Lgs. n. 473 che, negli articoli da 11 a 16, si occupa in maniera diretta delle *sanzioni in materia di tributi locali* apportando modificazioni alle singole leggi di imposta;
- l'intero testo del D.Lgs. n. 472, che contenendo, come recita l'art. 1, la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, ha per ciò stesso applicazione anche per i tributi locali, circostanza che trova del resto esplicita affermazione nell'art. 16 del D.Lgs. n. 473;
- il titolo II del D.Lgs. n. 471, che, negli articoli 13 e 15, disciplina le sanzioni in materia di riscossione, ed , in particolare, le ipotesi di **omesso o ritardato versamento del tributo o di una sua frazione**[3] e di **incompletezza dei documenti di versamento.**

Relativamente a queste ultime disposizioni si precisa che la sanzione comminabile nel primo caso, a norma del citato art. 13 del D.Lgs. n. 472, è pari al **30% di ogni importo non versato.**

Non si fa luogo all'applicazione delle sanzioni quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad un ufficio o un concessionario diverso da quello competente.

Nell'ipotesi in cui sia invece riscontrata un'incompletezza nei documenti utilizzati per il versamento degli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, la sanzione, a norma del citato art. 15 del D.Lgs. n. 472, oscilla **da £ 200.000 a £ 1.000.000.**

Sull'applicabilità degli articoli da ultimo esaminati nel campo della fiscalità locale molto si è discusso, poichè se da un lato nella riformulazione delle norme sui singoli tributi non si è fatto alcun cenno

---

(1) L'art. 21 del D.Lgs. n. 472 del 1997 individua le seguenti sanzioni accessorie:
a) 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;
b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture per la durata massima di sei mesi;
c) 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;
d) la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio dell'attività di lavoro autonomo o d'impresa diverse da quelle elencate nella lettera c).

(2) Un caso particolare si riscontra nell'articolo 17, ultimo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 319 che, in materia di canone o diritto per i servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque, prevede che qualora il ritardo nel pagamento del canone si protragga per oltre un anno, l'utente decade dalla autorizzazione allo scarico.

(3) La norma si applica solo nel caso di versamenti diretti dei tributi e non nei casi in cui sia prescritto il pagamento tramite ruolo.

agli omessi o ritardati versamenti, facendo ipotizzare un vuoto normativo, dall'altro la formulazione delle norme[4] poteva non legittimare il ricorso alla disciplina del D.Lgs. n. 471.

Un efficace elemento a sostegno della tesi contraria a quanto affermato nella relazione illustrativa al testo del D.Lgs. n. 471 che considera dette norme relative alle sanzioni in materia di riscossione, come generali, applicabili cioè a tutti i tributi ivi contemplati. Del resto anche il comma 2 dell'art. 13 getta luce sull'argomento quando precisa che, fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo[4-bis], la sanzione del 30% si applica *in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.*

(4) Infatti l'art. 16 del D.Lgs. n. 473 dispone il rinvio alla sola disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie e cioè al D.Lgs. n. 472, e non al D.Lgs. n. 471 contenente disposizioni dettate *"in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi"* e che non contiene l'enunciazione di principi generali, anche se il titolo II, denominato: *"Sanzioni in materia di riscossione"*, può a ragione, far pensare a disposizioni di carattere generale applicabili in materia di riscossione di tributi.

(4-bis) Per questa tipologia di tributi tra i quali rientra la TARSU, non risulta applicabile neppure la disposizione di cui all'art. 15, del D. Lgs. n. 471, che prevede una sanzione in caso di incompletezza dei documenti utilizzati per i soli versamenti diretti.

CAPITOLO II
PRINCIPI ED ISTITUTI GENERALI

1. Il principio di legalità ed il *favor rei*

L'impronta spiccatamente penalistica del D. Lgs. n. 472 si intravede già nell'art. 3 dove viene innanzitutto enunciato, al comma 1, **il principio di legalità**, in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

Nel comma 2, invece, è racchiuso **il principio dell'irretroattività**, secondo il quale, ad eccezione del caso in cui vi sia una previsione di legge che disponga diversamente, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile[5].

Se poi comunque la sanzione sia già stata irrogata con provvedimento definitivo, questo non costituisce titolo per la riscossione poichè il debito residuo si estingue, mentre non è ammessa la ripetizione di quanto già versato dal contribuente all'ente impositore.

Il successivo comma 3, esplicita infine **il principio del favor rei**, che si sostanzia nell'applicazione della legge più favorevole all'autore della violazione nell'ipotesi in cui la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Tali principi dovranno essere oggetto della dovuta attenzione da parte degli operatori tributari dell'ente locale sin dalla prima applicazione delle norme contenute nei tre provvedimenti delegati, giacchè, come meglio verrà precisato nel prosieguo della trattazione, l'art. 3 del D. Lgs. n. 472, per espressa statuizione del successivo art. 25, comma 2, recante le disposizioni transitorie - che trova legittimazione in quanto richiamato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 473 - deve essere applicato anche ai procedimenti in corso alla data del 1° aprile.

2. Il principio della responsabilità personale

a) La responsabilità personale dell'autore della violazione

Un altro degli elementi da cui emerge la connotazione squisitamente penalistica delle nuove norme è quello della *personalizzazione della sanzione*. Infatti, il comma 2 dell'art. 2, del D.Lgs. n. 472 stabilisce espressamente che **la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione,** conferendole in tal modo **natura spiccatamente repressiva ed intimidatoria**.

Il completamento della definizione di **autore della violazione** è racchiusa invece nell'art. 11, comma 2, ed è individuabile, fino a prova contraria, nella persona che ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi. Tale definizione si trova, in realtà inserita in un contesto diverso, lì dove cioè si affronta il problema del responsabile dell'imposta; ma invero può attribuirsi ad essa una validità generale proprio perchè fornisce una definizione che risulta aderente a quanto avviene di norma nella pratica.

Questa concezione della personalizzazione della sanzione risulta pervadere integralmente il tessuto normativo, trovando conferma anche in molte altre disposizioni dell'articolato del D. Lgs. n. 472, in particolare sia negli articoli immediatamente successivi all'art. 2, che nell'art. 11, in cui vengono affermati i criteri relativi alla determinazione della responsabilità per la sanzione amministrativa. Una distinzione di carattere fondamentale è comunque rappresentata dall'*autore* della violazione rispetto al *responsabile* della violazione. Le norme che vengono coinvolte nella questione sono diverse e non sempre risultano di facile intelligibilità, per cui bisogna analizzare compiutamente ogni disposizione interessata.

(5) L'aver fatto proprio tale principio assume un particolare rilievo poichè ha svuotato di significato uno dei baluardi che caratterizzava la precedente normativa, vale a dire il principio dell'ultrattività della legge repressiva tributaria, che, a norma dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, legittimava l'applicazione delle leggi tributarie ai fatti commessi quando le relative disposizioni erano in vigore, ancorchè le stesse risultassero poi abrogate o modificate al momento della loro applicazione.

1. definire la controversia mediante il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (ex art. 17, comma 2);
2. impugnare l'atto di irrogazione;
3. rimanere inerte.

Relativamente alla prima soluzione occorre precisare che la disciplina racchiusa nell'art. 17, deve essere in alcuni punti rettificata relativamente ai tributi locali che sono stati oggetto di esplicite modificazioni dagli articoli da 11 a 15 del D. Lgs. n. 473 del 1997, che proprio per la loro portata sembrano assumere rilevanza di norme speciali. Infatti negli articoli appena richiamati la definizione agevolata è consentita quando interviene *adesione del contribuente* non solo, come afferma l'art. 17, comma 2, con il pagamento della sanzione ridotta ad un quarto, **ma anche *del tributo*[22], se dovuto.** Nella sostanza, comunque, identici sono gli effetti per le sanzioni.

Riguardo infine al calcolo del quarto definitorio si deve precisare che detta riduzione deve essere operata sull'ammontare della **sanzione irrogata** e non sugli importi minimi o massimi previsti dalle singole leggi di imposta.

Per quanto attiene invece, alla seconda soluzione prospettata occorre osservare che l'impugnazione è legittimata dalle norme del D.Lgs. n. 546 del 1992 e rafforzata dallo stesso art. 18 del D.Lgs. n. 472 del 1997 che al comma 1 consente la presentazione del ricorso alle commissioni tributarie contro il provvedimento di irrogazione.

La terza ipotesi sarà sicuramente la meno praticata, poichè, seppure il contribuente reputi fondate le pretese dell'ente impositore, non avrebbe motivi per non approfittare della riduzione delle sanzioni. Comunque, ove ciò si verifichi, l'atto divenuto definitivo, dopo il decorso del termine per impugnare, diventa titolo per la riscossione degli importi richiesti.

Deve poi aggiungersi che il termine che deve essere osservato per la notificazione dell'atto di irrogazione immediata è stabilito, a pena di decadenza, nell'art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997, sul quale si tornerà nel prosieguo della trattazione.

L'analisi comparata dell'art. 17, comma 2 e dell'art. 16, comma 3, permette di rilevare infine che non è stata ripetuta nell'articolo in commento la disposizione che prevede che in caso di definizione agevolata non si fa luogo all'applicazione delle sanzioni accessorie. La mancata riproposizione di tale disposizione trova logica giustificazione nella circostanza che tali sanzioni non possono essere irrogate con il procedimento in esame, ma solo seguendo l'iter delineato dall'art. 16. Pertanto, molto opportunamente, il legislatore non ha riproposto la disposizione contenuta nell'art. 16, comma 2, poiché nel caso di irrogazione immediata non potrebbe mai verificarsi una simile ipotesi.

c) Il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi

L'irrogazione immediata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi trova una specifica disciplina nel comma 3 dell'art. 17, che nella sua versione originaria, si è presentata come una norma di dubbia razionalità se inserita nel quadro dei tributi locali, soprattutto per il contrasto che si manifestava con quanto si legge nel successivo articolo 24, comma 1. Si deve innanzitutto premettere che il contenuto di questa ultima norma ripropone pedissequamente il principio espresso nella disposizione di delega precisamente nell'art. 3, comma 133, lettera p), della legge n. 662 del 1996, e cioè che per la riscossione delle sanzioni devono applicarsi le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

Questo principio delineato dalla norma sembrava quindi contrastare con quanto stabilito dall'art. 17, comma 3, che prevedeva in origine che le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi dovevano

---

(22) Molte sono le similitudini della procedura delineata dal capo IV del D.Lgs. n. 473 con l'istituto dell'acquiescenza, previsto dall'art. 15 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218: la definizione agevolata viene addirittura chiamata *adesione del contribuente*.

(23) Si deve infatti pensare che il pagamento della maggior parte dei tributi locali avviene mediante versamento a mezzo di conto corrente postale intestato all'ente o al competente concessionario, raramente tramite ruolo. Quindi il ricorso al ruolo quale forma di riscossione di questa tipologia di sanzioni, avrebbe significato imporre un ulteriore adempimento in capo ai funzionari responsabili del tributo che, per le sole sanzioni connesse all'omesso o ritardato pagamento del tributo, avrebbero necessariamente dovuto procedere da un lato all'immediata iscrizione a ruolo della sanzione dovuta e dall'altro a notificare normalmente l'avviso di accertamento per il recupero del tributo evaso.

essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione. Si pensi a tutti i problemi[23] che sarebbero potuti scaturire nella pratica se tale disposizione avesse avuto un'effettiva validità anche per i tributi locali.

Vi è poi un ulteriore elemento da considerare per dare la giusta collocazione alle disposizioni in commento. L'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, infatti, ha attribuito ai comuni ed alle province il potere di disciplinare autonomamente, nell'esercizio della loro potestà regolamentare, a decorrere dal 1999, anche la riscossione dei tributi; pertanto detti enti potranno persino escludere dalla riscossione coattiva il concessionario della riscossione, e realizzarla direttamente attraverso l'ingiunzione fiscale di cui al R.D. 14 aprile 1910, n. 639.

Era evidente quindi la situazione di incompatibilità con la norma di cui all'art. 17, comma 3, del D. Lgs. n. 472, che imponeva viceversa all'ente, quale unica forma di riscossione delle sanzioni, quella tramite ruolo.

I problemi sarebbero stati comunque anche di carattere sostanziale, in quanto l'irrogazione tramite iscrizione a ruolo sarebbe dovuta avvenire senza previa contestazione, per cui la tutela offerta dal contribuente diveniva minima, poichè questi era chiamato a pagare una somma senza poter sollevare nell'immediato alcuna eccezione di legittimità su quanto richiesto.

Anche sul piano tipicamente processuale la situazione sarebbe stata più complicata: era certo impugnabile il ruolo che veniva in tal caso ad assumere le vesti di atto di irrogazione; ma, come precisa l'art. 19, comma 2 del D. Lgs. n. 546, è possibile impugnare un atto solo per i vizi propri dello stesso. Il contribuente sarebbe stato però impossibilitato ad effettuare compiutamente una tale verifica, nè gli avrebbe giovato la disposizione, contenuta nello stesso comma 3, del citato art. 19, che consente l'impugnazione, unitamente al ruolo, di atti precedenti non notificati, poichè appunto, la legge non prevede alcun ulteriore atto da partecipare all'autore della violazione. L'unica via possibile per assicurare dunque al contribuente un'adeguata difesa era quella di permettere l'impugnazione anche nel merito dell'atto stesso; ma a ben vedere, non si era di fronte, nel caso di specie, ad una tutela accordata ad ampio raggio.
Le difficoltà testè evidenziate sono state fortunatamente superate dalle disposizioni correttive apportate ai decreti delegati che hanno reso **facoltativo l'esperimento della procedura di irrogazione di cui al comma 3, dell'art. 17**, per la qual cosa l'iscrizione a ruolo senza previa contestazione, diviene soltanto una delle modalità che il comune può scegliere per irrogare le sanzioni in questione.
Pertanto la strada da percorrere per l'ente locale in caso di contestazione di sanzioni per omesso pagamento del tributo, potrà essere:

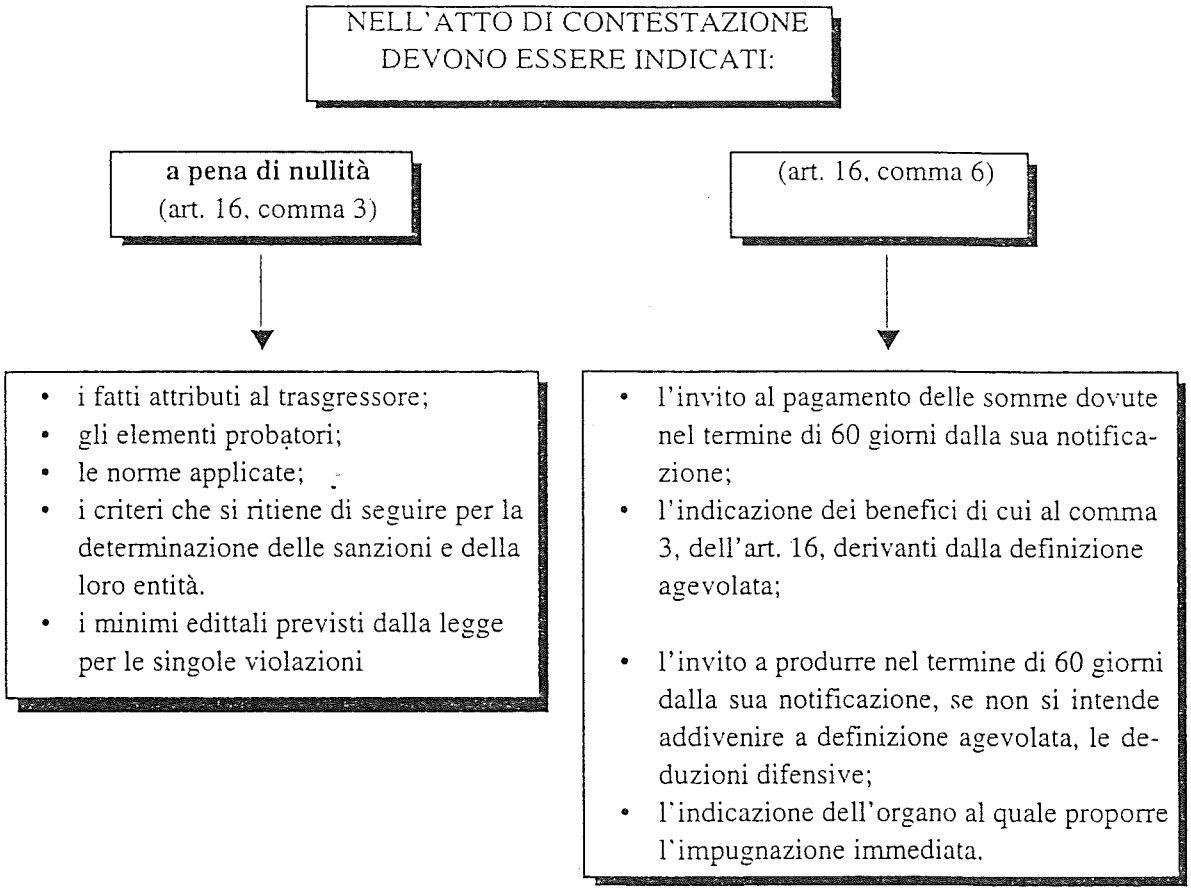
- ☐ l'immediata iscrizione a ruolo senza previa contestazione;
- ☐ la notificazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni contestualmente all'avviso di accertamento, a norma dell'art. 17, comma 1;
- ☐ la notificazione dell'atto di contestazione delle sanzioni, a norma dell'art. 16.

In nessun caso però **il trasgressore, per le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, potrà beneficiare della definizione agevolata,** con la conseguente riduzione delle sanzioni ad un quarto, prevista nell'art. 17, comma 2 e nell'art. 16, comma 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

d) Il procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinato dall'art. 16

Il normale procedimento di irrogazione delle sanzioni - che, come già premesso, può essere comunque utilizzato dagli enti locali, e che anzi, deve essere adottato per le sanzioni che non sono collegate al tributo e che attengono quindi a violazioni formali, per le sanzioni accessorie e nei casi in cui occorre provare il dolo o la colpa grave - è ben più articolato rispetto a quello innanzi illustrato ed origina da un **atto di contestazione della sanzione.**

Anche tale atto deve essere notificato all'autore della violazione entro il termine di decadenza indicato nell'art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997.



Attraverso tale mezzo - frutto della nuova cultura nel rapporto fisco-contribuente, basata più sul dialogo che sulla mera contrapposizione - si instaura, nei fatti, un contraddittorio tra l'ente impositore ed il contribuente, al quale viene offerta innanzitutto la possibilità di **definire la controversia** in via anticipata, circostanza che avrà come effetto anche quello di impedire l'irrogazione delle sanzioni accessorie per espressa previsione dell'art. 16, comma 3.

Invero, una volta ricevuto l'atto di contestazione l'autore della violazione, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione può:

1. **definire la controversia** mediante il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (ex art. 16, comma 3);
2. **produrre deduzioni difensive;**
3. **impugnare l'atto;**
4. **rimanere inerte.**

d 1) La definizione della controversia

La prima soluzione ha come effetto quella **chiudere definitivamente ogni controversia** con l'ente impositore. Il contribuente, infatti, può giungere a tale conclusione dopo aver considerato l'operato dell'ente impositore perfettamente conforme alle leggi, o anche dopo aver verificato che, seppure vi sono delle eccezioni da sollevare, il rapporto costi-benefici (tra i vantaggi cioè che ne possono seguire ed i rischi ai quali si può andare incontro) non pende certo a suo favore.

In questo modo quindi il trasgressore rinuncia ad ogni contestazione in sede giurisdizionale e definisce la questione con il pagamento delle sanzioni in misura ridotta, beneficiando oltretutto della mancata applicazione delle sanzioni accessorie, se previste.

Relativamente al calcolo del quarto definitorio, come già anticipato, la riduzione deve essere operata non sugli importi minimi o massimi previsti dalle singole leggi di imposta bensì sull'ammontare della sanzione comminata.

d 2) La produzione delle deduzioni difensive.

Nel secondo caso invece l'azione del contribuente dà luogo ad un'ulteriore fase del procedimento, poichè attraverso la **presentazione di deduzioni difensive** manifesta la sua volontà di interagire con l'ente. Proprio per questo motivo il comma 5 impedisce che in tale ipotesi questi possa contemporaneamente proporre l'impugnazione immediata dell'atto, in quanto tale scelta sarebbe contraddittoria con la volontà di "dialogare" con l'ente impositore.

Quando sono state proposte deduzioni difensive, **l'ente locale nel termine di decadenza di un anno dalla data della loro presentazione,** ex art. 16, comma 7, **può irrogare, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine al contenuto delle deduzioni medesime.** Un ulteriore temine è stabilito dalla stessa norma ed attiene all'efficacia delle misure cautelari (ipoteca e sequestro conservativo) eventualmente concesse ai sensi dell'art. 22, che cessa di diritto se il provvedimento di irrogazione non viene notificato **entro 120 giorni dalla presentazione delle deduzioni.**

L'ente locale dovrà innanzitutto esaminare le argomentazioni del contribuente poste a fondamento delle proprie tesi e decidere quindi se accettarle o meno totalmente o parzialmente o non accettarle del tutto. Quest'ultimo caso si può verificare quando la posizione del contribuente sia oggettivamente indifendibile e quindi l'ente, nel rimanere legittimamente sordo alle contestazioni da questi avanzate, irroga le sanzioni attraverso un atto che segue pedissequamente quanto esposto nell'atto di contestazione.

Negli altri casi invece detto atto di irrogazione potrebbe risultare difforme dalla contestazione iniziale proprio perchè l'ente rivede in tutto o in parte la propria posizione.

Nulla esclude, infine, che il contribuente adduca valide prove a fondamento delle proprie tesi e dimostri l'infondatezza della pretesa tributaria dell'ente. In tali casi, quindi, sarebbe auspicabile il ricorso dal parte dell'ente locale all'esercizio del potere di autotutela, che si traduce, nella sostanza, nell'annullamento dell'atto di contestazione.

A questo punto è legittimo chiedersi che cosa accade nel caso in cui sia l'ente impositore a rimanere inerte di fronte all'operato del trasgressore. La risposta si arguisce dall'esame del citato comma 7 dell'art. 16 che stabilisce il termine di un anno per l'irrogazione delle sanzioni *a pena di decadenza.* Pertanto il decorso infruttuoso di questo termine fa sì che l'atto di contestazione non possa trasformarsi automaticamente in atto di irrogazione (cosa che avviene solo se non sono state prodotte deduzioni difensive). Questo "congelamento di effetti" determina quindi l'impossibilità per l'ente di procedere alla riscossione delle sanzioni poichè, nei fatti, l'atto di irrogazione deve considerarsi come mai emesso.

Vi è infine da aggiungere che la presentazione delle deduzioni produce effetti anche in ordine all'atto di contestazione che, in tale ipotesi non si trasforma in atto di irrogazione, come invece avverrebbe nel caso in cui il contribuente non predisponga dette deduzioni.

d 3) L'impugnazione dell'atto

La terza delle soluzioni proposte attiene alla **impugnazione immediata** dell'atto di contestazione notificato dall'ente. Detto atto, se non seguito da deduzioni proposte dal trasgressore, **si converte automaticamente in atto di irrogazione**, impugnabile ai sensi dell'art. 18, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione.

La stretta interdipendenza delle ultime due scelte esaminate trapela altresì dalla disposizione del comma 5 che stabilisce l'**improcedibilità dell'impugnazione dell'atto notificato nel caso in cui vengano proposte le deduzioni difensive.**

La ragione della norma consiste nella circostanza che l'atto di contestazione si può impugnare solo se si è trasformato in atto di irrogazione, che è l'unico atto, a norma dell'art. 18, contro il quale si può proporre gravame; ciò si avvera come già detto, solo se non si sono presentate deduzioni difensive. Se invece il contribuente le ha presentate, l'unico atto impugnabile sarà l'atto di irrogazione che emetterà l'ente in un momento successivo[24].

(24)Siffatto costrutto normativo è del tutto coerente con l'art. 19, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che al comma 1, lettera c), individua tra gli atti impugnabili innanzi alle commissioni tributarie soltanto il provvedimento che irroga le sanzioni.

Questa particolare congerie di disposizioni impone di prestare una particolare attenzione nel seguire tutto l'iter procedurale innanzi illustrato, soprattutto al fine di verificare se il trasgressore abbia anche presentato deduzioni difensive oltre ad aver impugnato l'atto.
Se ci si trova di fronte a tale situazione è opportuno assumere un'adeguata e fattiva posizione processuale essendo consigliabile che l'ente locale:

- si costituisca tempestivamente
- sollevi l'eccezione di improcedibilità dinanzi alla commissione tributaria provinciale competente.

In tal modo infatti, l'ente impositore potrebbe fondatamente confidare in una sollecita definizione della controversia già in sede di esame preliminare del ricorso e scongiurare di dover andare incontro, a causa della sua inerzia, agli effetti di una sentenza del giudice tributario. Un atteggiamento meno attivo dell'ente potrebbe infatti dar luogo a notevoli problemi procedurali e magari anche alla prosecuzione del giudizio, giacchè il giudice tributario potrebbe non conoscere quale è stato lo svolgimento delle fasi del procedimento in sede amministrativa.

d 4) L'inerzia del trasgressore

L'ultima delle possibilità offerte al trasgressore è quella di rimanere inerte di fronte all'atto di contestazione notificatogli dall'ente. Tale posizione induce ad affermare che il contribuente abbia valutato perfettamente conforme alle leggi l'operato dell'ente impositore in ordine alla comminazione delle sanzioni applicabili ed abbia ritenuto quindi opportuno accettare quanto contestato senza neanche "approfittare" delle agevolazioni che sono pure consentite dalle norme in esame. Di fronte a tale scelta, che proprio per questi motivi sarà presumibilmente assai infrequente, l'atto di contestazione, già trasformato automaticamente in provvedimento di irrogazione - poichè non sono state presentate deduzioni difensive - decorsi i 60 giorni dalla data di notificazione senza che sia stato impugnato, diventerà definitivo e costituirà quindi titolo per la riscossione della sanzione.

e) I termini di decadenza e di prescrizione

L'art. 20 del D. Lgs. n. 472, stabilisce che l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 17, comma 3.
Se poi la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1, ad almeno uno degli autori della violazione o dei soggetti obbligati in solido, il suddetto termine, a norma del comma 2, è prorogato di un anno.

Come è reso palese dalla relazione ministeriale, la dilazione temporale per detta notificazione, è giustificata dalla circostanza che si vuole offrire all'ente impositore uno strumento per intraprendere tempestivamente il procedimento di irrogazione anche nei confronti del soggetto identificato come il vero autore della violazione nelle difese eventualmente svolte dal destinatario della contestazione.

Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata **si prescrive nel termine di 5 anni.**

La prescrizione si interrompe con l'impugnazione del provvedimento di irrogazione e non corre fino alla definizione del relativo procedimento.

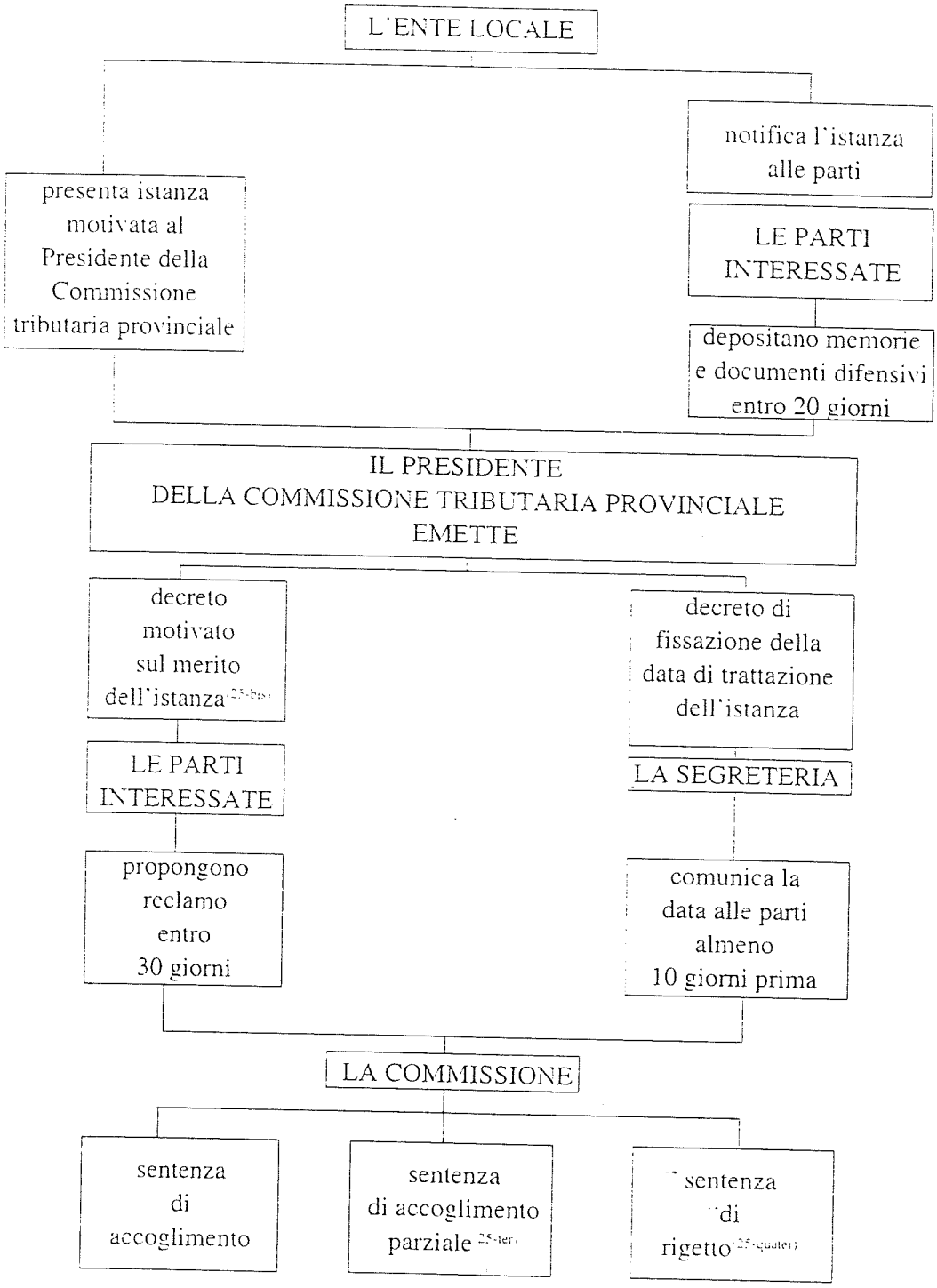
Occorre aggiungere che in caso di riscossione provvisoria della sanzione vi sarà un autonomo periodo di prescrizione in ordine a ciascuna frazione del debito.

f) L'ipoteca ed il sequestro conservativo

In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o anche al processo verbale di constatazione e dopo comunque la loro notificazione, nell'ipotesi in cui, dall'esame degli atti in possesso e dalle informazioni assunte, scaturisca il fondato timore di perdere la garanzia del

credito *(periculum in mora)*, il funzionario responsabile può formulare un'istanza motivata al presidente della commissione tributaria provinciale competente[25], con la quale richiede **l'iscrizione di ipoteca sui beni** del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al **sequestro conservativo** dei loro beni, compresa l'azienda.

La procedura delineata dall'art. 22 può essere così riassunta:



(25) Nel caso in cui non sussista la giurisdizione delle commissioni tributarie le istanze devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ente che ha emesso l'atto.
L'aver attribuito la competenza al giudice tributario rappresenta una grande innovazione, poichè l'adozione di misure cautelari è stata da sempre appannaggio dell'autorità giudiziaria ordinaria.

(25-bis) Può essere emesso in caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, che deve essere debitamente rilevato dall'ente locale nell'istanza.

(25-ter) Si veda il comma 6 dell'art. 22, secondo inciso.

(25-quater) Si veda il comma 6 dell'art. 22, secondo inciso.

L'organo giudicante può non adottare o anche adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto qualora le parti in corso di giudizio prestino **idonee garanzie** mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.

Riguardo alla validità temporale di detti provvedimenti, disciplinata dal comma 7[26], occorre ribadire quanto già accennato in precedenza a commento del comma 7 dell'art. 16, e cioè che i provvedimenti cautelari perdono efficacia:

- se entro il termine di 120 giorni dalla loro adozione non viene notificato l'atto di irrogazione;
- a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda.

Nel primo caso il presidente della commissione tributaria provinciale, su istanza di parte e sentito l'ente impositore richiedente, dispone la **cancellazione dell'ipoteca.**

Nella seconda ipotesi è la sentenza stessa che costituisce titolo per la cancellazione.

Se poi il ricorso o la domanda sono accolti solo parzialmente l'organo giudicante, su istanza di parte, riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione e del sequestro; nel caso poi in cui la sentenza è pronunciata dalla Corte di Cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con tale mezzo di gravame.

g) La tutela giurisdizionale e l'esecuzione delle sanzioni

Molto opportunamente l'art. 18 regolamenta la tutela giurisdizionale offerta al contribuente contro gli atti emessi dall'ente impositore in materia di sanzioni. Si è già avuto modo di accennare in più momenti della trattazione al fatto che viene prevista l'autonoma impugnabilità del provvedimento di irrogazione dinanzi alla commissione tributaria provinciale competente.

Se invece le sanzioni si riferiscono a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione di tali organi è ammesso, entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto, ricorso dinanzi all'autorità amministrativa in alternativa all'autorità giudiziaria ordinaria[27].

Le decisioni sono immediatamente esecutive nei limiti previsti dal successivo art. 19, che pratica un esplicito richiamo all'art. 68, commi 1 e 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, relativo all'esecuzione delle sanzioni, che trova applicazione nel caso di ricorso innanzi alle commissioni tributarie **anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata**. Quest'ultimo inciso è stato inserito dal "provvedimento correttivo" alle sanzioni ed ha comportato un'innovazione di carattere fondamentale soprattutto per i tributi locali, per i quali le singole leggi di imposta non prevedono la riscossione frazionata del tributo. Con la disposizione in commento invece, in ottemperanza ad uno dei principi della legge di delega (art. 3, comma 133, lettera m), si assisterà all'esecuzione parziale delle sanzioni[28], anche se, purtroppo, ciò comporterà qualche complicazione sul piano gestionale.

L'applicazione di quest'ultima disposizione comporta dunque che le sanzioni dovranno essere pagate:

- per i 2/3 dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale e comunque non oltre i 2/3, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

---

(26) Un ulteriore esempio di scarsa precisione normativa si rinviene nel comma 7 dell'art. 22, dove è presente una disposizione assai simile a quella contenuta nel comma 7 dell'art. 16, dove si accenna non solo all'atto di irrogazione ma anche all'atto di contestazione come atti che devono necessariamente essere emessi entro il termine di 120 giorni dall'adozione della misura cautelare. Il riferimento all'atto di contestazione deve però considerarsi poco preciso, poichè detto atto deve essere già stato notificato in precedenza, in quanto costituisce il presupposto per poter ottenere richiedere il provvedimento cautelare stesso. Si potrebbe trovare una via d'uscita dalla pastoia interpretativa affermando che il legislatore parlando di notificazione dell'atto di contestazione si sia voluto riferire ai soli casi in cui il provvedimento cautelare sia stato concesso a seguito di un processo verbale di constatazione.

(27) Merita particolare attenzione la circostanza che sia stata consacrata l'alternatività tra i due tipi di gravami, che nel campo dei tributi locali ha tardato ad intervenire. Si ricordano al riguardo le numerose sentenze della Corte Costituzionale con le quali è stato ribadito il principio che trova oggi espressa definizione nell'art. 18, comma 2.

(28) E' interessante notare come *la ratio* che ha spinto il legislatore alla predisposizione di questa norma è stata quella di uniformare la disciplina dell'esecuzione provvisoria della pretesa tributaria a quella dell'esecuzione provvisoria della sanzione, in quanto, come si legge nella relazione illustrativa, non si può cogliere alcuna differenza realmente significativa tra di esse. Ebbene, se la nuova norma ha sortito per i tributi erariali gli effetti voluti, ha invece creato per quelli locali una differenziazione che non sussisteva.

- per il residuo ammontare determinato dalla sentenza della commissione tributaria regionale.

Se il ricorso viene accolto, quanto versato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale deve essere rimborsato d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

Vi è inoltre da considerare che la commissione tributaria regionale può **sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato** applicando le disposizioni dell'art. 47 del citato D.Lgs. n. 546. Tale organo deve comunque concedere la sospensione se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

Disposizioni assai simili a queste finora illustrate sono prescritte per l'esecuzione delle decisioni dell'autorità amministrativa e delle sentenze del giudice ordinario[29].

Le *sanzioni accessorie* sono invece eseguite solo quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

h) La sospensione dei rimborsi e la compensazione

Veramente innovative sono le disposizioni dell'art. 23 che, attribuendo all'ente impositore il potere di autotutelare le ragioni del proprio credito, acquistano una particolare valenza sia sul piano sostanziale che sul piano processuale.

E' infatti previsto che nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un **credito nei confronti dell'ente impositore**, il pagamento relativo a tale credito **può essere sospeso** se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, anche se non definitivo. La sospensione opera naturalmente nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria o di altro organo.

Il successivo passaggio è quello della **pronuncia** da parte dell'ente **della compensazione del debito**, alla quale si arriva solo quando il provvedimento è divenuto definitivo.

Sotto l'aspetto processuale la norma assume rilievo perchè entrambi i provvedimenti, quello di sospensione e quello di compensazione, possono essere oggetto di impugnazione[30] dinanzi alla commissione tributaria provinciale competente (o dinanzi al tribunale se non sussiste la giurisdizione di detti organi), che può anche disporne la sospensione dell'esecuzione, a norma del citato art. 47 del D.Lgs. n. 546.

i) La riscossione della sanzione

Come già anticipato, per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce. Lo scopo della norma, più che evidente, è quello di non creare inutili complicazioni gestionali evitando di dover far ricorso a diverse procedure tendenti comunque ad introitare somme di analoga natura o ad ogni modo attinenti al tributo al quale si riferiscono. Sembra opportuno ricordare che tale finalità, che sembrava del tutto vanificata dall'originaria formulazione dell'art. 17, comma 3, che imponeva invece di ricorrere al ruolo per la riscossione delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento del tributo, è oggi assicurata dalla versione "corretta" della citata disposizione che rende facoltativo il ricorso al ruolo.

In via del tutto eccezionale potrà essere accordato il beneficio del **pagamento rateizzato fino ad un massimo di 30 rate** a chi, facendone richiesta, dimostri di essere in condizioni economiche disagiate.

---

(29) Le norme sono contenute nei commi 4, 5 e 6 dell'art. 19 in commento.

(30) La disposizione in commento è perfettamente il linea con l'art. 19, lettera i), del d.Lgs. n. 546 del 1992, che permette di ampliare l'elencazione degli atti impugnabili dinanzi ai giudici tributari con ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

E' opportuno comunque precisare che accanto all'ipotesi ordinaria in cui l'autore della violazione va ad identificarsi con il contribuente, possono verificarsi casi in cui l'autore è diverso dal soggetto passivo del tributo. Nella trattazione che segue si farà di norma riferimento al *contribuente*, pur dovendosi però intendere che quanto a questi attribuibile deve essere considerato in realtà riferito all'autore della violazione nonchè ai responsabili in solidodel pagamento della stessa.

Come si può notare da questo primo approccio con le nuove norme, sostanzialmente diversa dovrà essere l'attività che il funzionario responsabile è chiamato a svolgere per l'applicazione delle disposizioni sulle sanzioni tributarie. Molta accortezza dovrà accompagnare l'opera da questi svolta, che lungi dal trasformarsi in una vera e propria attività investigativa in un primo momento e giudicante in un momento successivo- giacchè si tratta comunque di norme che devono essere applicate in base alle risultanze degli atti e non certo dopo un'istruttoria processuale condita di prove testimoniali e quanto altro - dovrà in ogni modo attenersi ai criteri fissati dal legislatore.

b) L'imputabilità

Vi è innanzitutto da precisare che, in base all'art. 4, del D.Lgs. n. 472, l'autore della violazione non risulta assoggettabile alla sanzione, qualora dimostri che al momento in cui ha commesso il fatto non aveva **la capacità di intendere e di volere**. Detta norma, che evoca l'art. 85 del codice penale, precisa inoltre che siffatta capacità deve essere *determinata secondo i criteri indicati dal codice penale*. Soccorrono al riguardo le disposizioni del titolo IV del codice, in particolare gli articoli da 85 a 109[6] con i quali viene puntualizzata la disciplina dell'istituto mediante il riferimento ad alcuni parametri dettati dalla stessa legge, quali ad esempio, l'età del trasgressore, la presenza di un vizio di mente o di uno stato di ubriachezza.

In sintesi si può affermare che la capacità di intendere e di volere[7] viene solitamente individuata in quel minimo di attitudine psichica ad agire ed a valutare quindi le conseguenze del proprio operato, in modo che secondo il comune intendimento, sia possibile ritenere che l'atto compiuto dal soggetto agente altro non è che la conseguenza di una sua libera scelta.

L'operatività di questo principio, che doveva del resto ritenersi insito nell'ordinamento non dovrebbe creare particolari preoccupazioni poiché nella pratica dovrebbero essere assai rari i casi in cui si possa legittimamente dubitare della capacità di intendere e di volere dell'autore di una violazione di norme tributarie.

c) La colpevolezza

L'aspetto soggettivo della responsabilità è ribadito dal successivo art. 5, che, innovando sensibilmente la materia in esame, introduce il principio della **colpevolezza**, che costituisce un criterio-cardine del nostro ordinamento giuridico. *La ratio* di detto principio è stata costantemente individuata dalla Corte Costituzionale nell'esigenza di garantire al privato la certezza di libere scelte di azione, in modo che questi sia chiamato a rispondere solo per azioni da lui controllabili e non per comportamenti che solo fortuitamente producono conseguenze vietate.

Il comma 1, dell'art. 5, precisa infatti che **ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa**. E' perciò necessaria la presenza di dolo o di colpa per rendere punibile la violazione, ma è indifferente per il legislatore *la misura* dell'elemento soggettivo

---

(6) Il testo degli articoli del titolo IV del codice penale è riportato in appendice.

(7) Si veda per tutti G. Fiandaca ed E. Musco *in Diritto penale -parte generale - Bologna, 1994, pag. 248* e seg. Gli autori definiscono *la capacità d'intendere* come l'attitudine ad orientarsi nel mondo esterno secondo una percezione non distorta della realtà, e quindi come la capacità di comprendere il significato del proprio comportamento e di valutarne le possibili ripercussioni positive o negative sui terzi. *La capacità di volere* consiste invece nel potere di controllare gli impulsi ad agire e di determinarsi secondo il motivo che appare più ragionevole o preferibile in base ad una concezione di valore. Detta capacità presuppone necessariamente la capacità di intendere il significato dei propri atti.

ravvisabile nel dolo o nella colpa, anche se, come si vedrà in seguito, sono state introdotte distinzioni in tale ambito mitigando l'entità della sanzione per comportamenti assunti senza dolo o colpa grave.

E' ciò che accade nella fattispecie descritta nel comma 2 dell'art. 5, dove è prevista un'ipotesi di limitazione della sanzione, fissata dal legislatore in cento milioni di lire, proprio per il caso in cui la violazione, per le fattispecie indicate nell'art. 11, sia stata commessa **senza dolo o colpa grave** e non vi sia stata la volontà da parte dell'autore di voler approfittare direttamente delle conseguenze derivanti dalla commissione della violazione stessa.

Sono invece punibili solo in caso di dolo e colpa grave **le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria** quando al consulente è richiesta la soluzione di problemi di speciale difficoltà. Tale norma, introdotta con il provvedimento contenente disposizioni integrative e correttive ai decreti legislativi in esame, richiama espressamente i principi desumibili dalla disciplina dell'art. 2236 del codice civile[7-bis].

Il legislatore, forse indotto ad evitare interpretazioni fuorvianti, ha offerto un'esplicitazione del concetto di dolo e colpa grave.

La violazione, a norma del comma 4, **è dolosa** quando è attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero è diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

Il comma 3 dell'articolo in esame individua **la colpa grave** quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari.

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

Per quanto concerne invece la colpa non grave bisognerà attingere ai concetti formulati dal codice penale (in particolare all'art. 43) per cui vi è **colpa** quando l'evento anche se è stato previsto, non è stato però voluto dall'agente, ma si è verificato a causa della sua negligenza, imprudenza o imperizia o perchè non ha osservato le prescrizioni contenute in leggi, regolamenti, ordini o discipline.

Pertanto mentre vi è dolo quando l'azione dannosa è dall'agente prevista e voluta come conseguenza della propria azione od omissione, e quindi si può dire che è stata compiuta secondo l'intenzione, nell'ipotesi di colpa l'azione è stata invece compiuta contro l'intenzione del soggetto agente.

Nella pratica non risulta certo agevole individuare il grado della colpa e particolare attenzione deve essere quindi rivolta alla personalità del trasgressore. Infatti ricade sull'amministrazione l'onere di provare il dolo e la colpa grave; per la qualcosa l'ente impositore dovrà motivare in maniera specifica il proprio convincimento indicando gli elementi probatori che lo determinano. In genere infatti la sussistenza della colpa si presume, poiché la violazione delle norme tributarie implica già di per sé l'inosservanza delle prescrizioni di legge. Da ciò consegue che sarà compito dell'autore della violazione dimostrare che la sua condotta non è viziata neppure da colpa lieve, avendo tenuto un comportamento diligente sotto ogni punto di vista.

d) Le cause di non punibilità

L'art. 6 riproduce nella sostanza le cause di non punibilità tipiche del diritto penale che risultano compatibili con le peculiarità del sistema tributario. Infatti, viene esclusa la comminazione della sanzione nei seguenti casi:

(7-bis) L'art. 2236 del codice civile recita: "*Responsabilità del prestatore d'opera*- Se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o di colpa grave".

LE CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

- la violazione è conseguenza di errore sul fatto non determinato da colpa dell'agente;
- la violazione è stata commessa per causa di forza maggiore;
- la violazione è stata commessa per ignoranza della legge tributaria che sia risultata inevitabile;
- la violazione è originata da oggettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento;
- il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

Se quindi la violazione è conseguenza di **errore sul fatto** si rinviene una causa di esclusione della punibilità. Perchè detto principio sia applicabile, deve trattarsi di errore sugli elementi essenziali del fatto concreto che hanno impedito al soggetto agente di rendersi conto del significato della sua condotta. E' ciò che si verifica quando questi ritiene di tenere un comportamento diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria[8].

Affinchè però detta norma possa operare è necessario che l'errore non sia determinato da colpa dell'agente[9], che cioè non sia il frutto della inosservanza di norme precauzionali di condotta[9-bis].

La seconda esimente formulata dal legislatore per escludere la punibilità ricorre quando la violazione è stata commessa per **causa di forza maggiore**, è stata cioè originata da una forza esterna derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo, contro la quale il soggetto agente non è in grado di resistere e che lo costringe necessariamente a compiere l'azione[10]. Manca pertanto in questo caso l'elemento della coscienza e della volontà dell'atto, come presupposto di un rimprovero di colpevolezza.

Non si fa luogo all'irrogazione della sanzione anche quando la violazione è stata commessa **per ignoranza della legge tributaria che sia risultata inevitabile**[11].

Per meglio comprendere la portata applicativa della norma occorre valutare l'esatto significato da attribuire al concetto di inevitabilità.

A tal fine soccorrono gli indirizzi giurisprudenziali che hanno individuato tra i criteri di riferimento quello dell'impossibilità di conoscenza della legge o anche la sussistenza di particolari circostanze che abbiano indotto la persona a ritenere lecito il suo comportamento. In sostanza, l'ignoranza è inevitabile quando un soggetto comune abbia assolto il suo dovere di informazione e di conoscenza con la normale diligenza, attraverso il corretto uso dei mezzi di informazione e nessun rimprovero, neppure di leggerezza,

---

(8) Un esempio potrebbe essere rappresentato, in materia di TARSU, dall'ipotesi specificamente disciplinata dall'art. 24, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, di accompagnamento alla finanziaria per il 1998, che prevede che quando la verifica delle superfici corregge precedenti errori di accertamento autonomamente effettuati dal Comune. Essa produce la sola iscrizione a ruolo della tassa sulla superficie accertata senza ulteriori oneri o soprattasse per il contribuente.

(9) L'attuale indirizzo giurisprudenziale è incline ad affermare che l'errore sul fatto è scusabile se scaturito da difficoltà interpretative della norma violata, specie in relazione alle conoscenze tecniche del cittadino comune in materie complesse come quelle tributarie.

(9-bis) Le disposizioni correttive hanno modificato il comma 1 dell'art. 6, aggiungendo una fattispecie che ha scarsa rilevanza per i tributi locali, in quanto riguarda le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti principi contabili e valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima che non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso non si considerano colpose le conseguenti a valutazioni estimative, ancorchè relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.

(10) In tal caso l'onere della prova ricade sul soggetto che afferma di aver commesso la violazione per forza maggiore e tale prova deve essere prodotta in modo rigoroso.

(11) La norma trova spunto dall'art. 5 del codice penale che, nell'attuale formulazione, determinata dall'intervento della Corte Costituzionale con sentenza n. 364 del 24 marzo 1988, stabilisce che "*L'ignoranza della legge penale non scusa tranne che si tratti di ignoranza inevitabile*".

possa essergli mosso, per aver fatto tutto il possibile per uniformarsi alla legge. Vale a dire quando sussistono circostanze di ordine obiettivo o relative alla persona dell'agente, che impediscono seriamente allo stesso di percepire l'illegittimità dell'azione che si compie.

Tutto ciò ancora una volta deve indurre ad esaminare attentamente la personalità e le condizioni sociali del soggetto agente, perchè occorre tener conto delle qualità personali del trasgressore, non essendo possibile adottare il medesimo metro di giudizio per soggetti che hanno ad esempio una diversa preparazione culturale, o un diverso ruolo sociale. Nello specifico campo tributario si potranno individuare come circostanze capaci di assumere rilevanza ai fini del giudizio la complicata formulazione delle norme tributarie, i chiarimenti offerti dall'amministrazione, le divergenze di indirizzi giurisprudenziali: tutti elementi che possono, in verità, impedire all'agente di comprendere quale sia la regola di condotta da seguire nel caso concreto.

Oltre a queste ipotesi il legislatore, facendosi carico di un'esigenza da più parti avvertita in campo tributario, caratterizzato dall'estrema farraginosità delle leggi che rendono assai difficoltosa l'interpretazione delle varie disposizioni che si susseguono nel tempo, ha espressamente previsto, quale ipotesi di non punibilità il caso in cui la violazione è originata da **oggettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.**

Il legislatore ha di fatto ripercorso la strada battuta al momento della predisposizione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che regola il nuovo processo tributario, estendendo cioè alle sanzioni, l'analogo principio che vige in materia di contenzioso. L'art. 8, del citato provvedimento attribuisce infatti al giudice tributario il potere di dichiarare non comminabili le sanzioni non penali quando la violazione è giustificata da *obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*. Oggi invece le sanzioni possono essere disapplicate anche dagli uffici tributari, prima ancora cioè che si origini sulle stesse un'eventuale contestazione.

La portata della norma è veramente rivoluzionaria in quanto innanzitutto addossa agli enti impositori l'obbligo della chiarezza sul proprio operato in via generale e, si può affermare, anche in ordine ad atti diversi da quelli espressamente indicati dalla norma in esame. Al tempo stesso impone agli operatori tributari un'estrema attenzione nella sua applicazione, poichè si può correre il serio rischio di essere indotti ad astenersi dal rendere operativo detto principio, al fine di non incorrere in eventuali responsabilità personali; oppure di applicare la norma in modo diffuso, senza cioè tenere in considerazione le specifiche condizioni stabilite dalla legge per accordare il beneficio in esame, la cui sussistenza deve comunque essere dimostrata da colui che intende far valere le predette cause di non punibilità.

Possono soccorrere al riguardo le indicazioni fornite nella circolare del Ministero delle finanze n. 98/E del 23 aprile 1996 che a commento del citato art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha precisato che non deve essere presa in alcuna considerazione l'incertezza derivante da condizioni *soggettive* del contribuente e che non può ravvisarsi nessuna incertezza sulla portata della norma nei casi in cui sulla stessa si sia formato un orientamento giurisprudenziale consolidato.

Non sono infine punibili il contribuente, il sostituto ed il responsabile di imposta **quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e che detto fatto è addebitabile esclusivamente a terzi**[12].

La disposizione contenuta nel comma 3 dell'art. 6, è stata ispirata, come del resto si legge nella relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, al fine di mettere riparo ai frequenti inconvenienti che si verificano quando l'obbligato al pagamento delega ad altri il compito di effettuare il versamento dell'importo dovuto. Il legislatore è stato poi indotto a richiedere che il fatto venga denunciato all'autorità giudiziaria proprio per prevenire accordi fraudolenti diretti a conseguire l'impunità.

---

(12) Al riguardo si ricorda che la legge 11 ottobre 1995, n. 423 - il cui art. 1 è stato modificato dall'art. 15 della legge 8 maggio 1998, n. 146 - detta disposizioni per tutelare il contribuente che sia stato vittima di truffe perpetrate a suo danno da consulenti iscritti negli albi dei dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai ed altri professionisti iscritti nei rispettivi albi, che non abbiano eseguito i versamenti di imposte. Con le attuali norme sulle sanzioni la tutela diventa ancor più ampia, non essendo previsto il vincolo dell'iscrizione in albi.

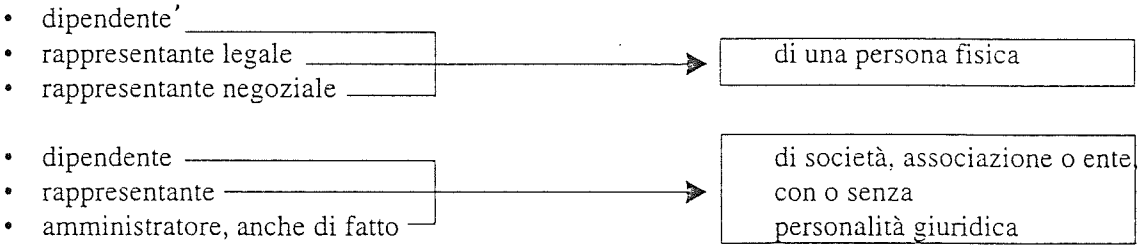
e) L'autore mediato

Al fine di reprimere comportamenti antigiuridici mediati, commessi cioè attraverso il ricorso a soggetti diversi che agiscono materialmente ponendo in essere azioni non conformi a quanto stabilito dalle norme tributarie, il legislatore ha previsto nell'art. 10 la figura dell' **autore mediato,** attribuendo quindi la responsabilità del pagamento della sanzione a chi determina la commissione di una violazione agendo con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole, o anche avvalendosi di una persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere. In questa ipotesi, quindi, l'autore mediato risponde personalmente, mentre sarà esonerato da responsabilità l'autore materiale della violazione. E' fatta comunque salva la responsabilità dei coautori della violazione nelle ipotesi di concorso di persone[13].

f) I responsabili per la sanzione amministrativa

L'art. 11 fa ancora più luce sull'importanza che il legislatore delegato ha voluto attribuire alla responsabilità personale dell'autore della violazione.

Infatti, come già osservato, a norma dell'art. 2, comma 2, la sanzione deve essere riferita alla persona fisica che ha commesso la violazione. Tale principio assume una connotazione ancor più caratteristica quando la persona fisica autrice della violazione, non si identifica con il contribuente e non si giova direttamente degli effetti economici che da essa conseguano, che si producono invece nel patrimonio del contribuente. Ciò accade quando la persona fisica assume il ruolo di:



Se quindi la persona ha agito nell'adempimento del proprio ufficio o del proprio mandato o anche quando ha agito nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze commettendo una violazione che ha inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, la sanzione amministrativa deve essere innanzitutto **irrogata nei confronti della persona che ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi**[14] che, a norma del comma 2 di detto articolo, si presume essere, fino a prova contraria, l'autore della violazione.

Bisogna subito far notare a questo proposito che l'art. 27 del D. Lgs. n. 472, per evitare pericolose interferenze con principio di legalità, censurabili in sede di legittimità costituzionale, ha disposto che le violazioni riferite a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone che ne sono autrici, solo se commesse dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo.

Alla responsabilità personale dell'autore della violazione si affianca però **l'obbligazione autonoma di carattere civile solidale a carico del contribuente, e cioè della persona fisica, società, associazione o ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione,** che, a norma del comma 1 dell'articolo 11, sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso, secondo le disposizioni vigenti. Negli schemi che seguono sono individuati i vari responsabili per la sanzione amministrativa.

---

(13) E' questa una delle ipotesi in cui potrebbe essere tirato in ballo *il professionista* quale responsabile, in luogo del contribuente, che abbia inconsapevolmente commesso violazioni per errori del proprio consulente. Appare però necessario che il comportamento del professionista sia stato tale da escludere l'esistenza di qualsiasi dubbio, così da indurre il contribuente a credere che l'azione suggerita sia del tutto conforme alla legge tributaria. Tutto ciò deve essere valutato alla luce dei nuovi criteri di colpevolezza stabiliti dal "correttivo" (cfr. l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 472) per i consulenti.

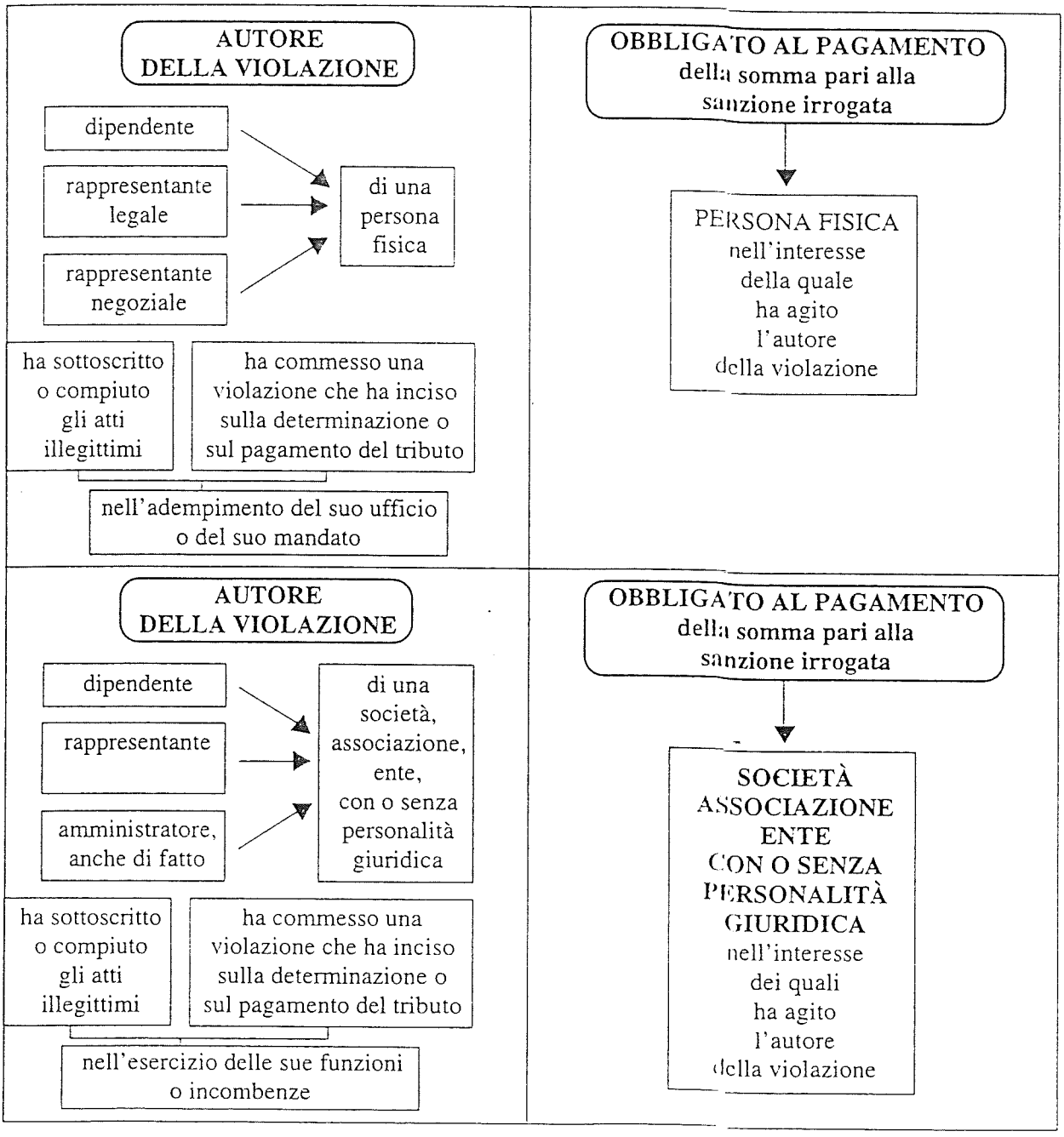
(14) Si deve far notare che i momenti della sottoscrizione e del compimento dell'atto possono non coincidere ma rappresentare due fasi ben distinte tanto a livello temporale che riguardo all'autore materiale, che può essere, appunto diverso. In una di queste fasi potrebbe essere coinvolto anche il professionista, che abbia magari redatto materialmente l'atto.

La finalità della norma è quella di coinvolgere da un lato direttamente il dipendente o il rappresentante che abbia tratto vantaggio dalla violazione fiscale per evitare di scaricare ogni responsabilità sulla società; dall'altro anche i soggetti che traggono vantaggio economico dalla violazione, evitando così di addossare ogni responsabilità sui singoli rappresentanti che potrebbero eventualmente essere anche dei prestanome.

Questo equilibrio di responsabilità sta anche alla base della disposizione di cui al comma 7 che sembrerebbe introdurre una deroga al principio dell'intrasferibilità della sanzione agli eredi stabilita dall'art. 8. Infatti, la morte della persona fisica autrice della violazione, ancorchè avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione, non estingue la responsabilità della persona fisica, società o ente nell'interesse dei quali ha agito.

La *ratio* della norma riposa nella circostanza che la fattispecie in esame riguarda l'obbligazione civile del contribuente, che non viene meno per l'avvenuta morte dell'autore materiale della violazione, giacché il vantaggio patrimoniale derivante dalla violazione continua a sussistere nonostante l'evento luttuoso. Inoltre, essendo l'obbligazione di carattere solidale, non può ovviamente estinguersi per effetto della morte dell'autore, poichè gli altri soggetti individuati dalle norme sono anch'essi coinvolti nel rapporto obbligatorio a titolo personale e l'obbligazione pecuniaria nasce nello stesso momento in cui è sorta per l'autore materiale della violazione.

Diverso è quindi il caso degli eredi dell'autore della violazione nel cui patrimonio non si producono direttamente effetti favorevoli conseguenti alla violazione stessa e che sono sostanzialmente estranei alla vicenda che ha dato luogo all'irrogazione della sanzione amministrativa.



Questa rivoluzione in atto dal 1° aprile induce ad esaminare alcune importanti conseguenze che riguardano la procedura di contestazione o di irrogazione della sanzione, in quanto il nuovo assetto normativo comporta uno sdoppiamento degli adempimenti tributari nel caso di notificazioni da effettuare nei confronti delle persone fisiche, amministratori, rappresentati delle persone fisiche, delle società, degli enti nel cui interesse ha agito l'autore della violazione.

La norma dettata dall'art. 11 stabilisce infatti che la sanzione venga irrogata nei confronti del soggetto che viene considerato autore della violazione a norma del comma 2 dello stesso art. 11, mentre le disposizioni tributarie prevedono, quale soggetto obbligato al pagamento del tributo, nei cui confronti vengono anche notificati gli avvisi di accertamento, il soggetto giuridico tenuto a determinati adempimenti posti a suo carico dalle singole leggi di imposta, che, a volte può non coincidere con il trasgressore. In questi casi quindi il funzionario responsabile del tributo, contrariamente a quelle che potrebbero essere le esigenze di semplificazione e di snellezza del procedimento, dovrà emettere più atti: uno riguardante la contestazione della sanzione da comminare a carico dell'autore della violazione, un altro relativo all'accertamento dell'obbligazione tributaria vera e propria, che dovrà essere notificato al contribuente, al quale sarà contestata anche la stessa sanzione amministrativa.

Un'ulteriore conferma che l'irrogazione della sanzione deve essere effettuata nei riguardi dell'autore dell'infrazione, deve essere ricercata nell'art. 5 del D. Lgs. n. 472, che nel comma 2, nel riferirsi proprio ai casi indicati nell'art. 11 stabilisce una limitazione nella responsabilità personale dell'autore della violazione fissata dal legislatore nel **limite di cento milioni di lire**. Tale sbarramento opera però, come innanzi si è accennato, nei soli casi in cui la violazione sia stata commessa **senza dolo o colpa grave e non vi sia stata la volontà da parte dell'autore di trarre diretto vantaggio** dalle conseguenze derivanti dalla commissione della violazione stessa. Vi è da aggiungere che, a norma dell'art. 11, comma 5, qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione nel limite dei cento milioni, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente è limitata all'eventuale eccedenza.

Diverse sono in proposito le disposizioni dettate dall'art. 11 relative al pagamento della sanzione. Occorre in ogni caso sottolineare che l'ente impositore non potrà naturalmente agire per la riscossione della sanzione nei confronti dell'autore se il soggetto obbligato in via solidale ha adempiuto l'obbligazione, conformemente a quanto disposto dall'art. 9, in tema di concorso di persone.

g) Il concorso di persone

L'art. 9 ricalca sostanzialmente sia l'art. 110 del codice penale, sia l'art. 5 della legge 24 novembre 1981, n. 689, recante modifiche al sistema penale, che, assieme alla legge n. 4 del 1929, può definirsi il provvedimento sulla cui falsariga l'apposita commissione ha predisposto il testo dei tre decreti legislativi in commento. La norma disciplina il caso in cui sia più di uno l'autore della violazione[15]; in tale ipotesi **ciascun autore soggiace alla sanzione** disposta dalla legge tributaria.

La fattispecie prospettata dal legislatore presuppone quindi un accordo per commettere l'infrazione, il che fa dedurre che l'applicazione della norma è limitata alle ipotesi di violazioni dolose.

Vi è tuttavia un temperamento a questo rigido principio: infatti, se la violazione si sostanzia in una **omissione di un comportamento** cui sono obbligati in solido più soggetti (ad esempio nel caso in cui la dichiarazione viene presentata dagli eredi), sarà irrogabile una sola sanzione ed il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

---

(15) Anche questa fattispecie coinvolge il professionista, che, pur nei limiti stabiliti dall'art. 5, comma 1, potrebbe essere considerato come un soggetto che, con la propria consulenza, concorre alla commissione della violazione.

h) La cessione di azienda e la trasformazione, fusione e scissione di società

Gli articoli 14 e 15 del D.Lgs. n. 472 contengono una disciplina particolare per i casi in cui vi sia stata la cessione di azienda o la trasformazione, fusione e scissione di società.

Per quanto attiene al primo caso è opportuno precisare che, pur nei limiti stabiliti dai commi 1, 2 e 4 dell'art. 14, **il cessionario è responsabile in solido per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni** riferibili:

- alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;
- alle violazioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Il comma 3 pone infine un onere a carico dell'ente impositore che deve rilasciare, su richiesta dell'interessato, **un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti.**

Le conseguenze poste a carico dell'interessato sono di rilevante portata giacchè il certificato, se negativo, ha per il cessionario pieno effetto liberatorio. E' però assai importante che l'ente locale, per evitare complicazioni procedurali in ordine all'effettiva percezione delle somme dovute, effettui in tempo utile le necessarie indagini e predisponga tempestivamente l'atto richiesto, poichè la legge riconosce il medesimo effetto liberatorio se il certificato non viene rilasciato **entro 40 giorni dalla richiesta.**

La disciplina dettata per il caso in esame prevede alcune forme di tutela sia per il cessionario che per l'ente impositore. Per il primo soggetto è stabilito innanzitutto che potrà limitare la sua obbligazione al debito risultante dagli atti in possesso dell'ente locale. Per quest'ultimo invece è previsto che le varie limitazioni di responsabilità dettate dall'art. 14 a favore del cessionario non possono essere applicate nel caso in cui la cessione risulti essere stata effettuata in frode dei crediti tributari, quando cioè il trasferimento sia stato effettuato entro 6 mesi dalla constatazione della violazione penalmente rilevante.

L'art. 15 si interessa invece, al comma 1, della trasformazione o fusione della società ed al comma 2 della scissione di società o di enti.

Nel primo caso gli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni vengono addossati alla società od all'ente risultante dalla trasformazione o fusione, ferme le regole della responsabilità dei soci stabilite dall'art. 2499 del codice civile[16].

In caso di scissione, anche parziale, della società o di enti invece, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Questo tipo di obbligazione non confligge con quella disciplinata dall'art. 11, comma 1, e pertanto le società risultanti dalla scissione saranno obbligate con l'autore della violazione nei modi e nei limiti di cui alla citata norma.

i) Intrasmissibilità della sanzione agli eredi

Dispone l'art. 8 che l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

La norma concretizza quello che era nei fatti un'esigenza già avvertita da tempo, anche al fine di dare uniformità al sistema sanzionatorio che, per quanto attiene alle sanzioni amministrative, vedeva già questo principio consacrato nell'art. 7 della legge n. 689 del 1981, che però, in base all'orientamento della Corte di Cassazione e dei giudici tributari, non trovava uniforme applicazione in campo tributario.

Oggi invece si è riconosciuta validità alla tesi in base alla quale deve riconoscersi alla sanzione tributaria non un effetto risarcitorio per la violazione commessa - che ne giustificava quindi la trasmissibilità

---

(16) L'art. 2499 del codice civile recita: *Responsabilità dei soci* - La trasformazione di una società non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori alla iscrizione delle deliberazione di trasformazione nel registro delle imprese, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.
Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata, non hanno negato espressamente la loro adesione nel termine di trenta giorni dalla comunicazione.

agli eredi - bensì l'effetto intimidatorio sul trasgressore, circostanza che rende quindi del tutto superfluo traslarne la responsabilità su altri soggetti.

L'esigenza di effettuare un radicale cambiamento di rotta era stata del resto manifestata dallo stesso legislatore che, probabilmente sollecitato anche dalle prime pronunce con cui la Corte di Cassazione[16-bis] ha manifestato un ripensamento sulla materia, ha dettato alcune disposizioni in materia già con l'art. 5-bis della legge 28 febbraio 1997, n. 30, di conversione del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, con il quale ha disposto la sospensione delle pene pecuniarie tributarie a carico degli eredi fino all'emanazione dei decreti legislativi in esame.

Non costituisce eccezione al principio in commento, come una prima sommaria analisi del testo potrebbe indurre a pensare, la disposizione di cui al comma 7 dell'art. 11, in base al quale la morte dell'autore della violazione, ancorchè avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società e dell'ente indicati nel comma 1 dello stesso art. 11. La norma ha il chiaro scopo di rafforzare il legame tra dipendente e soggetto per il quale ha agito, e, come si è innanzi illustrato, ha più la natura di un'obbligazione civile che continua ad incidere sul patrimonio della società, che la finalità di rappresentare una deroga al principio generale così fortemente voluto dal legisaltore delegato.

(16-bis) Ci si riferisce, in particolare, alla sentenza della Corte di Cassazione, sez. I, civile, 22 maggio - 4 dicembre 1996, n. 10823, con la quale è stato affermato che il principio di intrasmissibilità agli eredi dell'onere di pagare le somme dovute a titolo di sanzione amministrativa ha portata generale e si applica a tutte le situazioni in cui è prevista una sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro.

CAPITOLO III

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DELLA SANZIONE

1. CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE

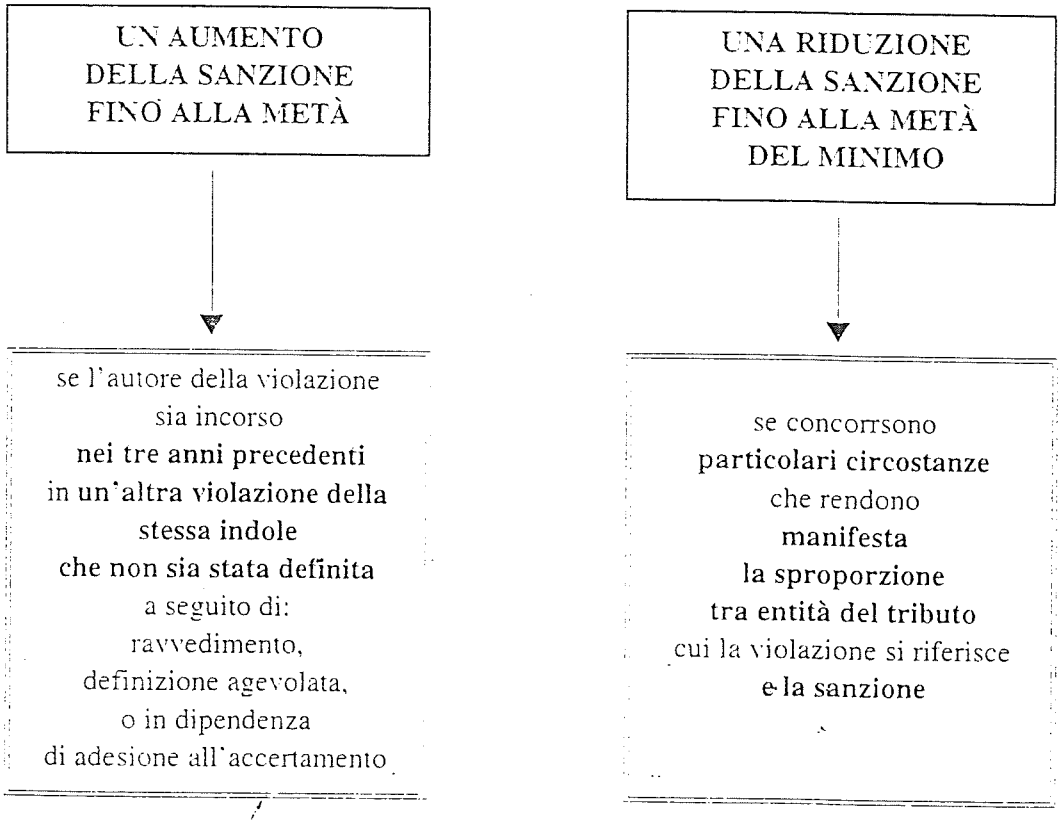
a) Disposizioni generali

A riprova dell'importanza attribuita dal legislatore alla personalizzazione della sanzione sopraggiunge l'art. 7, che, nell'indicarne i criteri di determinazione, assai simili a quelli esplicitati nell'art. 11 della L. n. 689, stabilisce che si debba aver riguardo:

- alla **gravità della violazione**, desunta anche dalla condotta dell'agente;
- all'**opera da lui svolta per l'attenuazione o l'eliminazione delle conseguenze**;
- alla sua **personalità**,
- alle sue **condizioni economiche e sociali**.

E' evidente come l'attività del funzionario responsabile non potrà che essere complicata dall'ulteriore richiesta formulata dal legislatore di indagare oltre che sul comportamento, anche sulla personalità del trasgressore. Molti elementi potranno sicuramente esser desunti al riguardo quasi esclusivamente sulla base dei **precedenti fiscali**, come del resto suggerisce il comma 2 dell'articolo in commento.

La norma detta inoltre alcune regole per addivenire ad:



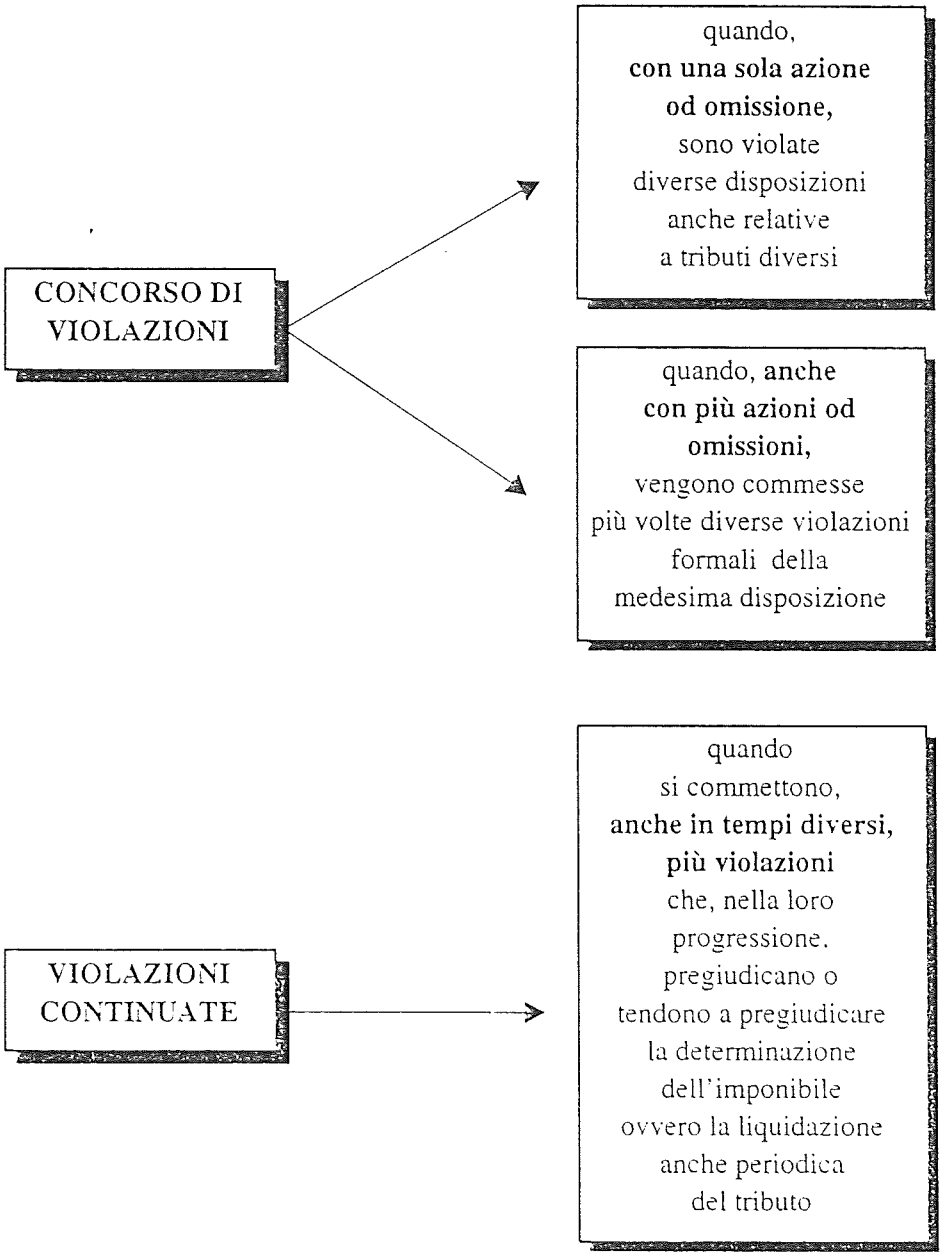
Si deve osservare che il comma 3, nella sua formulazione originaria, legittimava l'irrilevanza, tra le altre circostanze, ai fini della valutazione della recidiva, l'aver definito la controversia con la definizione agevolata ai sensi del solo art. 16, comma 3, non facendo alcun cenno all'art. 17 che pure prevede, al comma 2, un'analoga forma di definizione. Non restava quindi che registrare, ancora una volta, uno scarso coordinamento normativo, non ravvisandosi alcun valido motivo che inducesse a pensare che si trattasse di un'esclusione intenzionale da parte del legislatore, che avrebbe forse fatto meglio ad usare solamente

il *nomen iuris* dell'istituto, senza i riferimenti agli articoli che lo disciplinano. A tale situazione è stato posto riparo con il "correttivo", che ha menzionato, finalmente, anche l'art. 17.

L'aver introdotto la disposizione di cui al comma 4, sulla riduzione della misura della sanzione, rappresenta una grande novità per la fiscalità locale. Infatti, a differenza di quanto avveniva per i tributi erariali, per i quali esisteva già una disposizione analoga a quella in esame racchiusa nel D.M. 1° settembre 1931[17], gli enti locali, seppure avvezzi a gestire tributi che spesso risultano essere di modica entità, erano stati finora impossibilitati a far ricorso ad una soluzione di tal genere, che rappresenta comunque un mezzo per garantire una certa dose di equità in campo tributario.

b) Concorso di violazioni e violazioni continuate

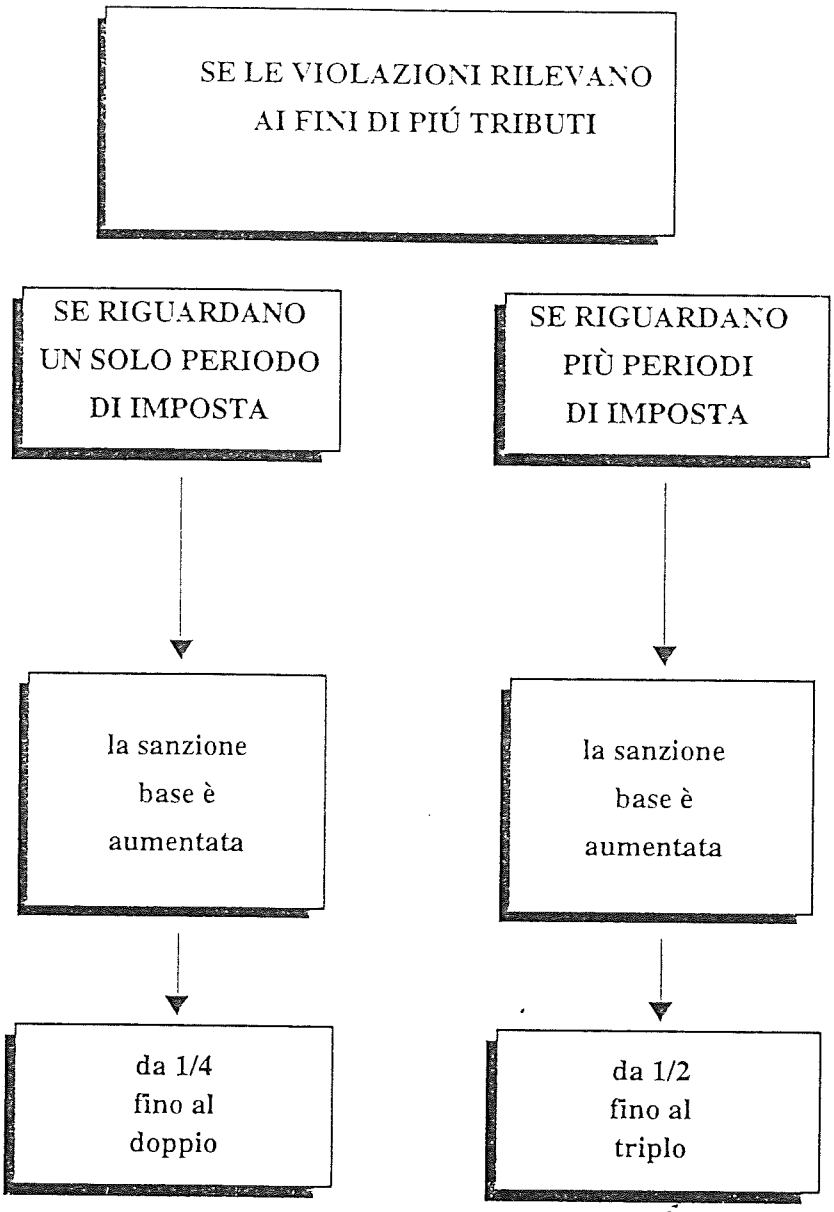
Una delle innovazioni di maggior rilievo è senza dubbio rappresentata dall'inserimento in campo tributario della disciplina mutuata dall'art. 81 del codice penale; cosicchè nell'art.12 sono regolamentate le ipotesi di:

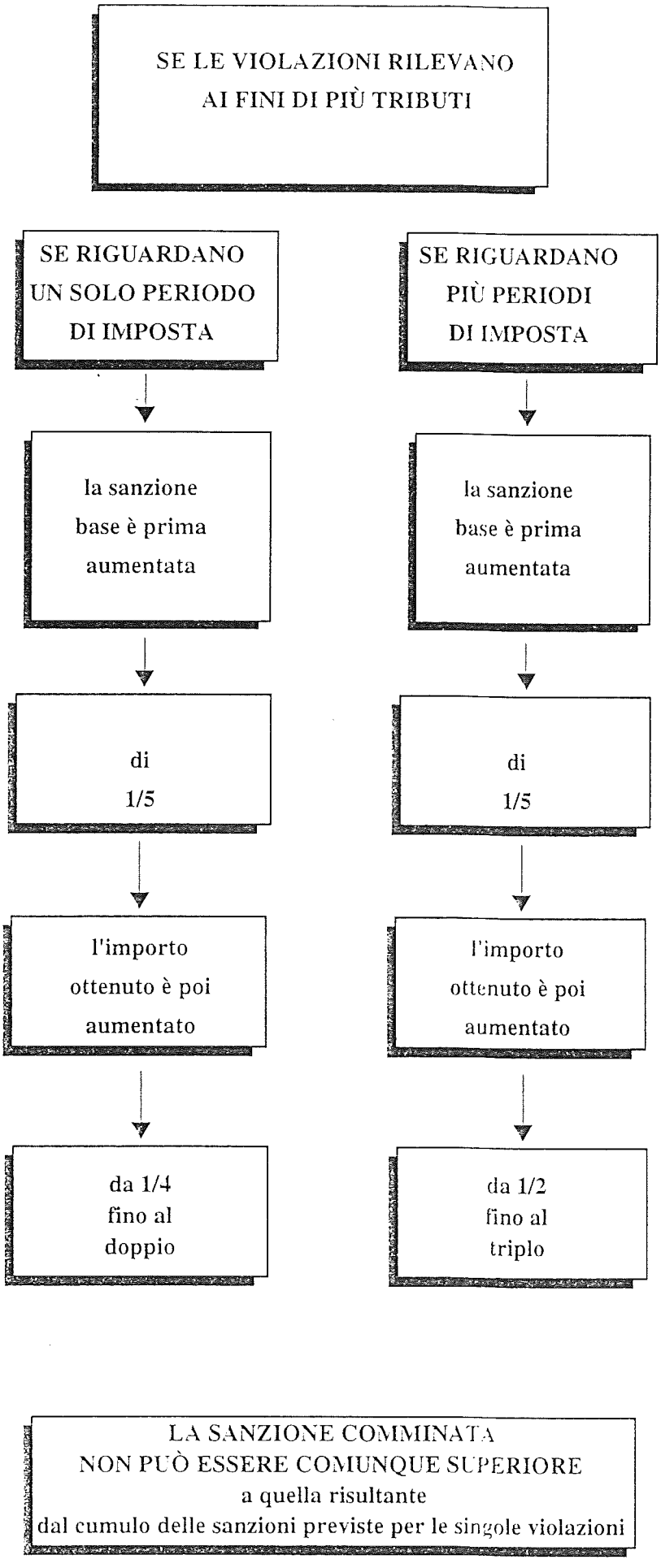


(17) Il decreto del Ministro delle finanze, recante *norme per la determinazione delle riduzioni delle pene pecuniarie*, è stato pubblicato nella G.U. n. 281 del 5 dicembre 1931.

La reazione dell'ordinamento tributario di fronte ad una situazione di tal genere è quella di applicare all'autore della violazione un'unica sanzione che comporta un forte aumento della sanzione- base, vale a dire della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave.

Le ipotesi previste dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472 per i casi di concorso di violazioni e di violazioni continuate possono così riassumersi:




SE LE VIOLAZIONI RILEVANO AI FINI DI PIÙ TRIBUTI
SE RIGUARDANO UN SOLO PERIODO DI IMPOSTA
la sanzione base è prima aumentata
di 1/5
l'importo ottenuto è poi aumentato
da 1/4 fino al doppio
SE RIGUARDANO PIÙ PERIODI DI IMPOSTA
la sanzione base è prima aumentata
di 1/5
l'importo ottenuto è poi aumentato
da 1/2 fino al triplo
LA SANZIONE COMMINATA NON PUÒ ESSERE COMUNQUE SUPERIORE a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni

Quest'ultima disposizione altri non è che un'estrinsecazione del principio del *favor rei* che spesso emerge dalle norme in commento. E' chiaro infatti che seppure il legislatore abbia voluto disincentivare il contribuente dal compiere atti volti a realizzare l'evasione del tributo, è altrettanto ovvio che non si possono considerare plausibili norme che sembrano frutto di un "accanimento" nei confronti di chi comunque non ha osservato le disposizioni dettate dalle singole leggi di imposta.

E' importante osservare che le previsioni dei commi 1, 2 e 3 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472 (vale a dire le disposizioni in ordine al concorso di violazioni, alla continuazione ed all'aumento della sanzione base per le violazioni che rilevano ai fini di più tributi), si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali ed ai tributi di ciascun altro ente impositore.

Sia il concorso che la continuazione sono interrotti, a norma del comma 6, dalla constatazione delle violazioni e pertanto anche con la notificazione dell'atto o del provvedimento emesso dal comune ai sensi degli articoli 16 e 17 del D.Lgs. n. 472.

Un'ipotesi particolare è stata presa in considerazione dal legislatore durante la predisposizione del correttivo, che ha previsto che nei casi di accertamento con adesione, 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 di imposta. La sanzione conseguente invece alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale ed alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del D. Lgs. n. 472, non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

L'esame di questo articolo induce a riflettere come il funzionario tributario dell'ente locale debba accuratamente procedere a verificare quali siano le sanzioni da comminare nei singoli casi. Nel far questo occorrerà tener presente che vi sono situazioni in cui con uno stesso atto si violano disposizioni relative a tributi diversi, come avviene ad esempio, in materia di tassa rifiuti giornaliera e di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Ciò comporta, naturalmente, che l'ente locale abbia a disposizione una serie di strumenti tecnici che gli consentano di effettuare un monitoraggio sull'intera platea contributiva, al fine di poter procedere con una buona dosa di tranquillità all'irrogazione della sanzione derivante da una perfetta conoscenza dei dati disponibili, dai quali desumere il comportamento fiscale avuto in passato dall'autore della violazione che, come innanzi evidenziato, risulta essere un elemento determinante per delineare la sua personalità.

E' opportuno infine sottolineare che la recidiva è compatibile con la continuazione. Pertanto, prima di procedere all'unificazione della sanzione ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472, la sanzione determinata per la violazione intervenuta in un momento successivo può essere previamente aumentata ai sensi dell'art. 7, comma 3, dello stesso D.Lgs. n. 472.

c) Il ravvedimento

L'art. 13 prevede la riduzione automatica della misura delle sanzioni applicabili nel solo caso in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, **regolarizzino spontaneamente le irregolarità commesse**. Si tratta in sostanza dell'istituto del ravvedimento che ripercorre le linee tracciate dal cosiddetto "*ravvedimento operoso*" previsto in materia di imposte dirette, una sorta di trattamento premiale per l'atteggiamento collaborativo - che peraltro, ai sensi dell'art. 7, comma 3, non influirà neanche nella valutazione della recidività - assunto dal trasgressore, che si attiva per rimuovere gli effetti derivanti dal suo comportamento. Attraverso tale norma il legislatore ha inteso invogliare il contribuente a mettersi in regola con gli adempimenti posti a suo carico in cambio di una riduzione delle sanzioni edittali, la cui entità varia in ragione:

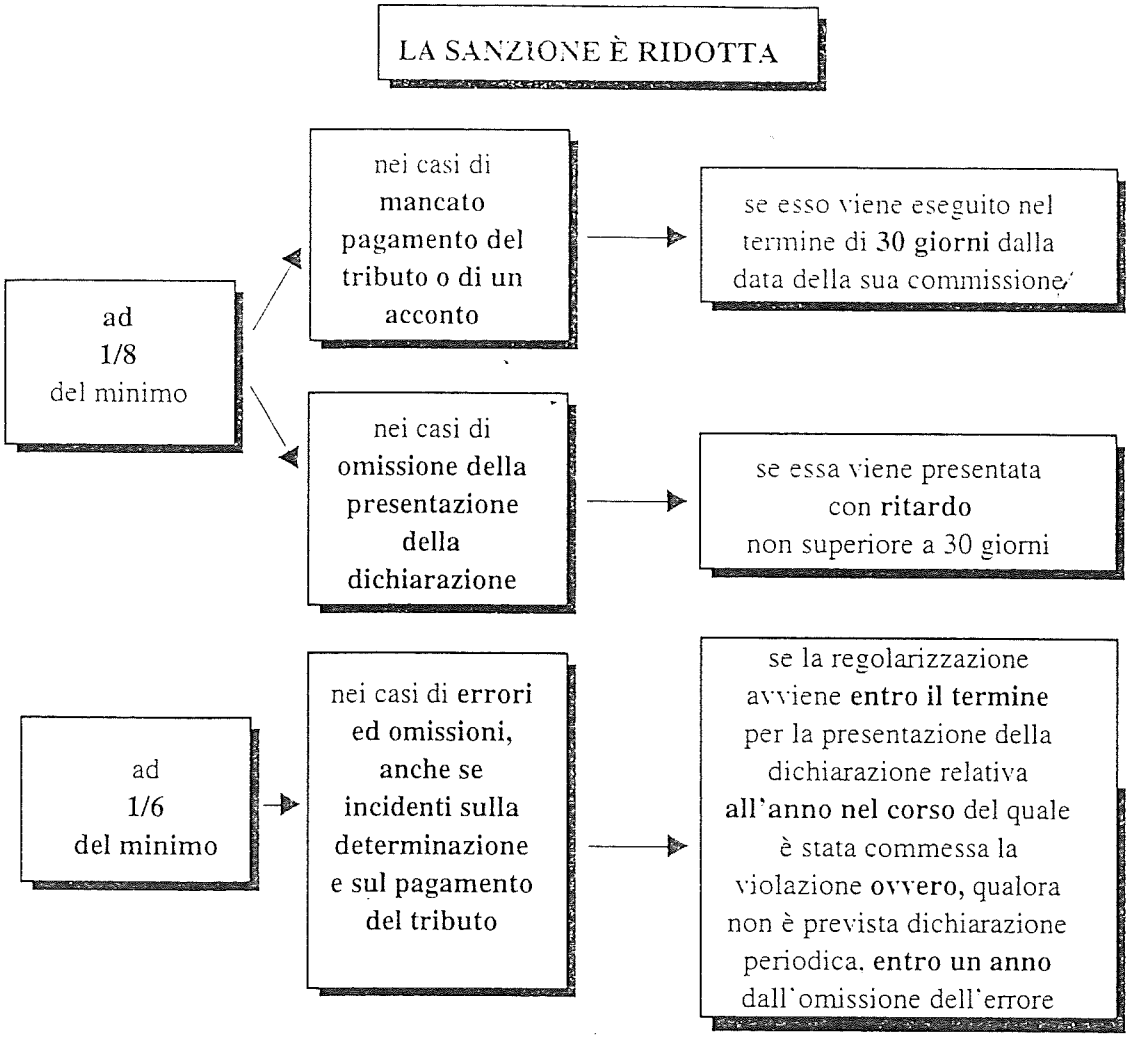
- **della tempestività del ravvedimento:** bisogna cioè aver riguardo al tempo intercorso tra la commissione della violazione e la rimozione della stessa;
- **della tipologia di violazione.**

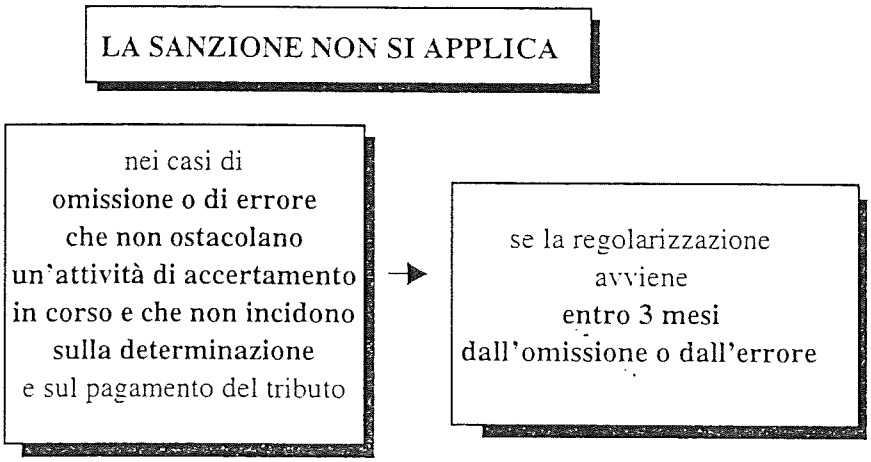
Non sarà invece possibile beneficiare di detta agevolazione:

- **se la violazione è già stata contestata**
- **se sono comunque iniziati accessi**, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento[18] delle quali si sia avuta formale conoscenza.

(18) Tra le attività amministrative di accertamento devono ricomprendersi anche l'invio di inviti o questionari da parte dell'ente locale.

Il particolare trattamento di favore previsto dall'art. 13 opera nel seguente modo:





Il trattamento è quindi più severo per le violazioni di natura sostanziale, di cui alla lettera b) del comma 1, vale a dire per errori ed omissioni che incidono nella determinazione della misura del tributo, rispetto alle altre violazioni di carattere squisitamente formale previste invece nel comma 4, per le quali è addirittura esclusa l'applicazione della sanzione se il ravvedimento avviene entro tre mesi dalla commissione dell'errore. Questa ultima norma è una delle disposizioni integrative introdotte dal decreto legislativo che ha apportato alcuni correttivi alla disciplina delle sanzioni, e costituisce l'attuazione di uno dei principi contenuti nella legge di delega, in particolare nell'art. 3, comma 133, lettera l), della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

E' importante innanzitutto notare che l'art. 13, comma 1, lettera a), nel parlare di mancato pagamento del tributo o di un acconto, accorda l'agevolazione *se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione.*

Si deve riflettere sul termine usato dal legislatore, che ha parlato di "commissione" dimenticando forse che, nel caso di specie, si tratta di un'omissione piuttosto che di un'attività positiva del contribuente. Dovrebbe essere chiaro che non potendosi, fino a quando non è scaduto il termine per il pagamento, individuare una data certa della commissione della violazione, questa deve esser fatta necessariamente coincidere con il giorno successivo all'ultimo giorno utile per il pagamento del tributo.

Il comma 5, dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472, prevede inoltre che le singole leggi ed atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nello stesso articolo, **ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.**

Bisogna a questo punto ricordare che l'art. 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, collegata alla finanziaria per il 1998, nel disporre in materia di accertamento e definizione dei tributi locali, ha precisato, che le province ed i comuni, nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, possono ridurre le sanzioni in conformità dei principi desumibili dall'art. 3, comma 133, lett. l), della legge n. 662 del 1996. Pertanto, essendo il regolamento comunale una fonte normativa di secondo grado, ben si coordina tale ultima disposizione con la norma contenuta nel citato comma 3 dell'art. 13.

Come si osserva dall'analisi del testo sono state racchiuse nella norma di cui al comma 1 dell'art. 13 alcune fattispecie che si verificano di frequente per i tributi locali e che non sono state riproposte espressamente nella nuova formulazione degli articoli delle singole leggi di imposta dedicati alle sanzioni, di cui si occupa il Capo IV del D.Lgs. n. 473. Ci si riferisce, ad esempio, alla ritardata presentazione della dichiarazione, la cui tipologia può essere individuata solo nel caso in cui venga presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, considerandosi, al contrario, sempre come omessa. Lo stesso dicasi per il ritardato pagamento del tributo[19].

A garanzia della serietà dell'impegno assunto dall'autore della violazione il comma 2 dell'articolo in commento precisa che **il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione** del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonchè *al pagamento dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno.*

La lettura di quest'ultima disposizione può naturalmente dare adito a qualche perplessità, poichè da un lato vi è la norma contenuta nel comma 3 dell'art. 2 che dispone che la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi; dall'altro perchè per i tributi locali le singole leggi di imposta dispongono, di regola, la comminazione degli interessi per ogni semestre compiuto.

Per assicurare la necessaria intelligibilità al testo è ancora una volta indispensabile operare un'interpretazione sistematica delle norme, che induce ad argomentare innanzitutto che, giacchè non vi sono elementi che inducano a pensare che si tratti di una deroga al principio generale, il riferimento agli interessi deve intendersi effettuato dal comma 2 dell'art. 13, esclusivamente a quelli da calcolare sul tributo o sulla differenza, se dovuti; se questo è vero si pone quindi il problema di come coordinare tale norma con quelle dei tributi locali. La soluzione potrebbe essere offerta, secondo alcuni, dallo stesso capo IV del D.Lgs. n. 473 che, riformulando il testo degli articoli relativi alle sanzioni per gran parte dei tributi locali,

---

(19) Relativamente al ritardato pagamento del tributo si osserva che a seguito di ravvedimento l'entità della sanzione applicabile risulta pari al 3,75% (1/8 del 30% = 3,75%) dell'importo.

ha parlato esplicitamente di interessi di mora da calcolare sul solo tributo - e non sulle sanzioni - nella misura del *7 per cento* per ogni semestre compiuto, trasformando così tali disposizioni in norme speciali, riguardo alla disciplina generale dettata dal comma in commento. A riprova della fondatezza di questa tesi vi è anche il testo della relazione illustrativa del D.Lgs. n. 473, dove viene chiaramente precisato che non è stato possibile procedere per i tributi locali ad una modificazione della misura degli interessi per non travalicare i limiti stabiliti dalla legge di delega.

Per giustificare invece la sussistenza di una deroga alla disciplina degli interessi dettata per i tributi locali, bisognerà invece riflettere sulla circostanza che si è di fronte ad un istituto assai particolare, la cui forte impronta premiale è però controbilanciata dal pagamento degli interessi secondo una formula altrettanto particolare, assunta, proprio per la sua caratteristica, a principio generale valevole per tutti i tributi.

Per completezza di analisi bisogna ricordare che la recente legge 8 maggio 1998, n. 146, all'art. 17, comma 1, ha esteso l'applicazione ai tributi comunali e provinciali delle disposizioni dei commi 141, primo periodo e 142, dell'art. 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. In sostanza le norme richiamate riducono la misura degli interessi semestrali dovuti per la riscossione ed il rimborso dei tributi dal 7 per cento al 2,5 per cento.

Detta disposizione, a norma del comma 2, dello stesso art. 17 ha effetto a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 146.

CAPITOLO IV

IL PROCEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

a) Cenni introduttivi

Gli artt. 16 e 17 del D. Lgs. n. 472 sono dedicati alle due tipologie di procedimento di irrogazione delle sanzioni, che, come precisa il comma 1 dell'art. 16, devono essere **irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono**[20].

Quel che balza evidente da una prima lettura delle norme è che il procedimento di cui all'art. 17 prefigurato dal legislatore come derogatorio a quello da adottare comunemente, disciplinato dall'art. 16, costituisce invece per gli enti locali la tipologia normale cui far ricorso. Infatti in materia di tributi locali di regola la comminazione della sanzione avviene con lo stesso atto di accertamento. Pertanto, poichè la procedura delineata dal citato art. 17 si può applicare alle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, nulla osta a che l'ente ricorra normalmente al procedimento di irrogazione immediata della sanzione e solo eccezionalmente - quando cioè si tratti di sanzioni che non hanno le caratteristiche innanzi indicate, o si debbano irrogare sanzioni accessorie o si debba provare il dolo o la colpa grave - a quello previsto dall'art. 16.

La soluzione proposta facilita notevolmente l'attività dell'ente locale, che potrà intraprendere una procedura abbreviata ed evitare in tal modo di percorrere strade foriere di adempimenti e passaggi che possono, per stessa formulazione delle norme, essere "saltati" senza tema di errore[21].

Sembra opportuno sottolineare che, a norma dell'art. 26, comma 3, i procedimenti di irrogazione delle sanzioni disciplinati nel D.Lgs. n. 472 **si applicano all'irrogazione di tutte le sanzioni tributarie non penali**.

b) Il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni

A norma dell'art. 17, comma 1, quindi **le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate**, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, **con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica e di liquidazione, motivato a pena di nullità.**

Il primo elemento di semplificazione consiste nel mancato ricorso all'atto di contestazione che, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, costituisce una sorta di atto antecedente a quello di irrogazione della sanzione attraverso il quale l'ente può far scaturire un contraddittorio anticipato con l'autore della violazione.

La contestualità degli atti non esclude comunque che per l'irrogazione delle sanzioni siano seguite le norme dettate circa i contenuti che l'atto di irrogazione deve presentare. A tal fine occorre fare riferimento ai commi 2 e 6 dell'art. 16 che illustrano gli elementi che devono caratterizzare l'atto di contestazione, ossia un atto che, come si vedrà, può automaticamente trasformarsi in atto di irrogazione.

---

(20) Viene in tal modo superata la precisazione formulata dal Ministero delle finanze nella circolare n. 95/E del 22 giugno 1994, che in materia di tassa sui rifiuti solidi urbani attribuiva al sindaco la competenza a comminare la pena pecuniaria stabilita dall'art.76, comma 3 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, per l'omessa o tardiva indicazione dei dati richiesti in denuncia o con il questionario e per la mancata esibizione o trasmissione di alcuni atti, documenti o dell'elenco di cui all'art. 63, comma 4 dello stesso decreto legislativo.

(21) Gli operatori degli enti locali si sono già scontrati con il problema della coesistenza di due atti di diversa natura chiamati comunque a mantenere una propria autonomia, con l'entrata in vigore delle norme sul nuovo processo tributario, giacchè la circolare del Ministero delle finanze n. 98/E del 23 aprile 1996 e nella risoluzione n. 10/E del 27 gennaio 1997, a commento dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'affrontare il problema dell'impugnazione dell'atto con cui vengono richieste somme a titolo di sanzione tributaria, ha precisato che *"anche quando le predette sanzioni siano comminate con lo stesso provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sè anche quella del provvedimento "de quo" se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato"*.

In ultima analisi si deve quindi sostenere che, fermi restando gli elementi dell'atto di accertamento richiesti dalle singole leggi di imposta, riguardo alle sanzioni da comminare, l'atto di irrogazione deve contenere l'indicazione degli elementi riassunti nello schema che segue, dove viene evidenziato come solamente per alcuni elementi è stabilita la loro indicazione a pena di nullità.

Si potrebbe a questo punto obiettare che non si tratti di una procedura più snella per l'ente locale, che deve comunque predisporre un atto assai simile a quello di contestazione. E' pur vero però che, come afferma l'art. 17, comma 1, l'atto di irrogazione immediata deve essere **motivato**, a pena di nullità; e poichè, come è noto, per tale tipologia di atti la motivazione consiste nell'enunciazione specifica di tutti gli elementi presi in considerazione dall'ente impositore e dell'intero *iter procedurale* da questi seguito per addivenire alla quantificazione della pretesa tributaria, è agevole affermare che gli elementi di cui parla l'art. 16, commi 2 e 6, possono ben essere considerati come "tasselli" della motivazione. Pertanto



Si deve osservare che rispetto agli elementi contenuti nell'art. 16, comma 6, non si deve riportare l'indicazione dell'invito a produrre le deduzioni difensive, poiché trattasi di un elemento che attiene esclusivamente al procedimento di irrogazione di cui all'art. 16; mentre, relativamente all'indicazione del termine di pagamento e dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata trattasi di un elemento che deve comunque essere contenuto nell'avviso di accertamento, in quanto scaturente dalla prescrizione di carattere generale contenuta nell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, sul procedimento amministrativo.

Per quanto concerne infine l'indicazione della possibilità di definire il procedimento mediante pagamento del tributo o della sua differenza se dovuti e delle sanzioni ridotte ad un quarto, questa informazione si pone come necessaria nell'interesse dello stesso comune che in questo modo otterrebbe la soddisfazione del proprio credito senza dover affrontare gli inevitabili costi della riscossione coattiva e di quelli derivanti dal contenzioso eventualmente intrapreso del contribuente.

Bisogna a questo punto esaminare quali possono essere le reazioni del contribuente-autore della violazione di fronte alla notificazione di un avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio contestualmente al quale vengono irrogate le sanzioni collegate al tributo. Detto soggetto, **entro il termine di 60 giorni** dalla notificazione dell'atto potrà quindi:

In tal caso il mancato pagamento anche di una sola rata comporta la decadenza dal beneficio per il trasgressore che deve provvedere al pagamento del debito residuo entro 30 giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

E' comunque sempre possibile l'estinzione del debito in un'unica soluzione.

l) Le disposizioni transitorie

Meritano parimenti attenzione le disposizioni contenute nell'art. 25 che disciplina la delicata fase di passaggio dal vecchio al nuovo sistema. Viene innanzitutto stabilito che:

- le norme del D.lgs. n 472 del 1997 devono applicarsi **alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata** alla data del 1° aprile 1998.
- si applicano anche **ai procedimenti in corso** al 1° aprile 1998 i seguenti principi generali:
  - di legalità (art. 3);
  - di imputabilità (art. 4);
  - di colpevolezza (art. 5);
  - di cause di non punibilità (art. 6);
  - di intrasmissibilità della sanzione agli eredi (art. 8);
  - il concorso di violazioni e violazioni continuate (art. 12);

Pertanto, il funzionario tributario al momento in cui dovrà predisporre l'atto di contestazione della sanzione o l'atto di irrogazione contestualmente all'avviso di accertamento o rettifica del tributo, sarà tenuto a comparare il sistema sanzionatorio in vigore prima del 1° aprile e quello delineato dai tre decreti legislativi per poi applicare, in osservanza dell'art. 3, comma 3, innanzi citato, quello che, dal punto di vista della quantificazione dell'entità della sanzione, si rivela più conveniente per l'autore della violazione. Naturalmente, il procedimento da osservare sarà quello delineato dagli artt. 16 e 17 del D. Lgs . n. 472 e quindi **l'autore della violazione potrà godere dei benefici della definizione agevolata** con il pagamento di 1/4 della sanzione, **anche nel caso in cui per il contribuente sia più vantaggioso il vecchio sistema.** Il "correttivo" ha però stabilito, coerentemente con il principio affermato in tema di irrogazione immediata delle sanzioni contemplate nell'art. 17, comma 3 del D.Lgs. n. 472, che **la definizione agevolata non si applica alle sanzioni relative all'omesso o ritardato pagamento del tributo.**

Lo stesso legislatore, per non dare adito ad incertezze, ha espressamente sancito che, anche i procedimenti in corso alla data del 1° aprile possono essere definiti, quanto alle sanzioni, entro 60 giorni dall'emanazione - fissata nel termine di quattro mesi dalla data di pubblicazione dei tre decreti legislativi nella gazzetta ufficiale - dei decreti con il Ministro delle finanze dovrà stabilire le modalità di pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione.

Conseguentemente gli autori della violazione[31] se intendono definire la controversia devono provvedere al pagamento di una somma pari ad **1/4 dell'irrogato o ad 1/4 dell'ammontare risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa.** E' comunque esclusa la ripetizione di quanto sia stato pagato fino a quel momento. E' parimenti esclusa, come innanzi precisato, l'applicazione della definizione agevolata alle sanzioni contemplate nell'art. 17, comma 3, relativo all'omesso o ritardato pagamento dei tributi.

L'ultimo comma dell'art. 29 dispone l'abrogazione di ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie nonchè della loro determinazione ed irrogazione non compatibile con le disposizioni del D. Lgs. n. 472.

---

(31) Si deve osservare che per quanto attiene alle violazioni commesse fino al 31 marzo 1998 può essere chiamato a rispondere della violazione soltanto il contribuente, che risulta essere l'unico soggetto obbligato al pagamento della sanzione, oltre che del tributo.

TITOLO I

AMBITO DI APPLICAZIONE DEL REGOLAMENTO

Art. 1
Oggetto del regolamento

1. Con il presente regolamento, adottato ai sensi del combinato disposto dell'art. 52 del Decreto legislativo15 dicembre 1997, n. 446, e dell'art. 50[1] della legge 27 dicembre 1997, n. 449, vengono disciplinate le sanzioni in materia di tributi locali, conformemente alle norme contenute nei Decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, recanti la riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni tributarie, in vigore dal 1° aprile 1998.

Art. 2
Ambito di applicazione del regolamento

1. Nel titolo II del presente regolamento sono disciplinati i principi generali in materia di sanzioni e l'istituto del ravvedimento, che costituiscono concreta attuazione delle norme contenute nel Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e che si applicano a tutti i tributi di competenza del comune. Nel titolo III sono inserite le disposizioni in materia di procedimenti per la contestazione e l'irrogazione delle sanzioni, nonchè le norme concernenti la tutela cautelare e la rateazione della sanzione. Nel successivo titolo IV vengono fissate le misure delle sanzioni in relazione alle modifiche, apportate dai Decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 473, alla disciplina dei seguenti tributi locali[2]:

☒ Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni;

☒ Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche;

☒ Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente.

☒ Imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni;

☒ Imposta comunale sugli immobili.

---

(1) Ai sensi dell'art. 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, il comune può ridurre la misura delle sanzioni, in conformità dei principi contenuti nella legge di delega di riforma del sistema delle sanzioni tributarie amministrative, di cui all'articolo 3, comma 133, lettera l), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili. Detta norma stabilisce che il legislatore delegato deve prevedere circostanze esimenti, attenuanti ed aggravanti, strutturate in modo da: *incentivare* gli adempimenti anche se tardivi; *escludere* la punibilità nelle ipotesi di violazioni formali non suscettibili di arrecare danno o pericolo all'erario ovvero determinate da fatto doloso o di terzi; *sanzionare più gravemente* le ipotesi di recidiva.

(2) Barrare le caselle corrispondenti ai tributi interessati.

PARTE II

REGOLAMENTO per L'APPLICAZIONE delle SANZIONI AMMINISTRATIVE

2. Nel titolo V del presente regolamento sono contenute le necessarie disposizioni di attuazione della disciplina transitoria.

3. Per quanto concerne gli altri tributi[3] , distinti da quelli oggetto di modificazioni, si applica la disciplina generale di cui ai Decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 472 e quella dei titoli II, III e V del presente regolamento.

---

(3) Detti tributi possono essere così individuati:

Tributi comunali

1. ADDIZIONALE COMUNALE SUL CONSUMO DELL'ENERGIA ELETTRICA, di cui all'art. 24 del D. L. 28 febbraio 1983, convertito con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1983, n. 131 e successive modificazioni;

2. CANONE O DIRITTO PER I SERVIZI RELATIVI ALLA RACCOLTA, L'ALLONTANAMENTO, LA DEPURAZIONE E LO SCARICO DELLE ACQUE di cui alla legge 10 maggio 1976, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni.

Per quanto riguarda questi tributi bisogna ricordare che le principali modifiche che intervengono automaticamente a norma dell'art. 26, del D. Lgs. n. 472 del 1997, attengono alla sostituzione del riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonchè ad ogni altra sanzione amministrativa, ancorchè diversamente denominata, con il riferimento alla *sanzione pecuniaria* , di uguale importo ed alla applicazione dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni disciplinati nel presente decreto a tutte le sanzioni tributarie non penali. Si applicheranno anche le disposizioni relative al Titolo II, artt. 13, 15, concernenti rispettivamente la misura della sanzione per l'omesso o parziale versamento, pari al 30%, e quella relativa all'incompletezza dei documenti di versamento.

TITOLO II

PRINCIPI E ISTITUTI GENERALI

Art. 3
Sanzioni amministrative

1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie si distinguono in sanzioni pecuniarie, che consistono nel pagamento di una somma di denaro, e in sanzioni accessorie, che sono irrogate nei casi espressamente previsti dalla legge.

2. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.

3. L'obbligazione al pagamento delle sanzioni amministrative non si trasmette agli eredi.

Art. 4
Principio di legalità

1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

2. Salvo diversa disposizione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più violazione punibile. Se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Art. 5
Disposizioni concernenti l'autore della violazione

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

2. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente o volontaria, sia essa dolosa o colposa. Non può comunque essere assoggettato a sanzione colui che, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale[4], la capacità di intendere e di volere.

3. Salvo che non si versi in un caso di concorso di persone nella commissione della violazione, risponde della violazione commessa in luogo del suo autore materiale colui che, con violenza o minaccia, ha indotto all'infrazione un altro soggetto o lo ha indotto in errore incolpevole ovvero si è avvalso, per la commissione della violazione, di persona anche temporaneamente incapace di intendere e di volere.

4. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave quando al consulente è stata richiesta la soluzione di problemi di speciale difficoltà.

5. Le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, solo se commesse dopo il 1° aprile 1998.

---

(4) I criteri da tenere in considerazione sono quelli indicati nel capitolo II della parte introduttiva generale.

Art. 6
Cause di non punibilità

1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile, purchè però l'errore non sia stato determinato da colpa.

2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento del tributo e delle sanzioni.

3. Il contribuente, il sostituto ed il responsabile di imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto che è stato denunciato all'autorità giudiziaria ed è addebitabile esclusivamente a terzi.

4. Non è punibile chi ha commesso il fatto per ignoranza della legge tributaria, purchè si tratti di ignoranza inevitabile.

5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

Art. 7
Concorso di persone

1. Se ad una medesima violazione concorrono più persone, la sanzione prevista si applica a ciascuna di esse.

2. E' però irrogata una sola sanzione se la violazione consiste nell'omissione di un comportamento a cui sono obbligati in solido più soggetti. In questo caso il pagamento eseguito da uno dei responsabili solidali libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso di chi ha eseguito il pagamento nei confronti degli altri coobbligati solidali.

Art. 8
Concorso di violazioni

1. Chi, con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi, è soggetto ad una sanzione pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata del _____ [5].

2. Chi con una sola o con più azioni od omissioni commette diverse violazioni formali della stessa disposizione, è soggetto ad una sanzione pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata del _____ [6].

3. Se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento di cui ai commi 1 e 2, quella più grave aumentata di un quinto [7].

---

(5) L'ente determina la percentuale di aumento della sanzione che da un quarto, può arrivare fino al doppio dell'importo previsto per la violazione più grave.

(6) L'ente determina la percentuale di aumento della sanzione che, da un quarto, può arrivare fino al doppio dell'importo previsto per la violazione più grave.

(7) Un caso pratico di violazione contestuale di due tributi, si potrebbe ipotizzare quando il soggetto effettua abusivamente la pubblicità mediante impianti collocati sul suolo pubblico per l'utilizzazione del quale non è stata assolta la Tosap. *Esempio*: tributo X sanzione: 100; tributo Y sanzione: 150. La sanzione da prendere come base è quella più grave, ossia 150, aumentata di un quinto, come stabilito nel comma 3 dell'art. 8. Pertanto il calcolo andrà così effettuato: sanzione base 150 + (150 X 1/5) = 150+30=180; l'aumento, fissato nel comma 1 dell'art. 8, sarà quindi applicato su quest'ultima misura. Per cui se il comune ha deliberato l'aumento del doppio, la sanzione finale, in caso di concorso di violazione di più tributi sarà pari a 360.

4. Le previsioni di cui ai commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali ed ai tributi di ciascun altro ente impositore.

5. Se le violazioni riguardano periodi di imposta diversi la sanzione base è aumentata della metà

6. Il concorso è interrotto dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può comunque essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni, che costituisce quindi il limite massimo dell'entità dell'importo da contestare e/o irrogare.

Art. 9
Violazioni continuate

1. 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, è soggetto ad una sanzione pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata del 1/4 (8-bis).

2. Se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento di cui al comma 1, quella più grave aumentata di un quinto.

3. Le previsioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali ed ai tributi di ciascun altro ente impositore.

4. Se le violazioni riguardano periodi di imposta diversi la sanzione base è aumentata della metà

5. La continuazione è interrotta dalla constatazione della violazione.

6. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può comunque essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni, che costituisce quindi il limite massimo dell'entità dell'importo da contestare e/o irrogare.

7. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 2 e 4, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale ed alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del Decreto Legislativo 18 gennaio 1997, n. 472, non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Art. 10
Criteri per l'individuazione del dolo e della colpa grave

1. L'azione è dolosa quando la violazione, che è il risultato dell'azione o dell'omissione cui la legge ricollega la previsione della sanzione, è attuata dall'agente con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero è diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

---

(8) L'elevazione dell'importo della sanzione base nel senso precisato nella nota precedente, può essere fissato, in questa ipotesi, dalla metà fino al triplo della sanzione. L'art. 12, comma 5, del D. Lgs. n. 472 del 1997 aveva inizialmente congegnato tale aumento come una facoltà per il comune, ma il "provvedimento correttivo" lo ha trasformato in un adempimento dovuto.

(8-bis) L'ente determina la percentuale di aumento della sanzione che da un quarto, può arrivare fino al doppio dell'importo previsto per la violazione più grave.

(8-ter) L'elevazione dell'importo della sanzione base può essere fissato dalla metà fino al triplo della sanzione.

2. L'azione è colposa quando la violazione, anche se è stata prevista, non è stata voluta dall'agente, ma si è verificata a causa della sua negligenza, imprudenza o imperizia o perchè non ha osservato le prescrizioni contenute nelle leggi, nei regolamenti, negli ordini o nelle discipline.

3. Si ha colpa grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari.

4. Non si considera colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.

5. Il dolo e la colpa grave devono essere dimostrati dal funzionario responsabile. Ricade sull'autore della violazione l'onere di provare l'inesistenza della colpa e della colpa lieve che si presumono per il semplice fatto del comportamento trasgressivo.

Art. 11
Criteri di determinazione della sanzione

1. Nella determinazione della sanzione si deve aver riguardo alla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze[9], nonchè alla sua personalità, desunta anche dai suoi precedenti fiscali, ed alle sue condizioni economiche e sociali.

2. Nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso nella violazione delle stesse disposizioni oppure di altre disposizioni che, pur essendo diverse, 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, la sanzione è aumentata:

– del 25 per cento[10] se la violazione è stata commessa relativamente ad una sola annualità di imposizione.

– del 30 per cento[11] se la violazione è stata commessa relativamente a due sole annualità di imposizione.

– del 40 per cento[12] se la violazione è stata commessa relativamente a tre annualità di imposizione.

3. L'aumento di cui al comma 2 è escluso nei casi in cui le violazioni siano state definite con il pagamento della sanzione a seguito di definizione agevolata oppure attraverso il ricorso all'istituto del ravvedimento o dell'accertamento con adesione[13].

4. Nel caso in cui si verifichino eccezionali circostanze che comportano una sproporzione tra l'entità della sanzione da comminare[14] e l'ammontare del tributo cui la violazione si riferisce, l'importo minimo della sanzione può essere ridotto fino alla metà del minimo della sanzione stessa.

---

(9) Rientra nella fattispecie quella del ravvedimento avvenuto oltre i termini previsti dall'art. 14 del regolamento.

(10) Il comune stabilisce ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 472 del 1997 una percentuale di aumento che può arrivare fino al 50% della sanzione comminata.

(11) Il comune stabilisce ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 472 del 1997 una percentuale di aumento che può arrivare fino al 50% della sanzione comminata.

(12) Il comune stabilisce ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 472 del 1997 una percentuale di aumento che può arrivare fino al 50% della sanzione comminata.

(13) Ovviamente, affinchè operi quest'ultima disposizione relativa all'accertamento con adesione, il comune deve essersi dotato di un apposito regolamento che disciplini questa particolare procedura, ai sensi dell'art. 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, di accompagnamento della finanziaria per il 1998, che ha esteso anche agli enti locali la possibilità di introdurre nel proprio ordinamento tale istituto la cui normativa è racchiusa nel D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, che, come è noto, non si applica automaticamente ai tributi locali.

(14) Il comune stabilisce ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 472 del 1997, nella parte del regolamento dedicata ai vari tributi, una percentuale di riduzione che può variare in ragione del particolare tributo.

Art. 12
Criteri per la determinazione della responsabilità solidale per il pagamento della sanzione amministrativa

1. Nei casi in cui la violazione, che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, è stata commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, la relativa sanzione deve essere irrogata nei confronti dell'autore della violazione.

2. Se la stessa violazione è stata commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incompetenze, la relativa sanzione deve essere irrogata nei confronti dell'autore della violazione.

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

4. Obbligati in solido al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata sono la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione, salvo il diritto di regresso, secondo le disposizioni vigenti.

5. Quando la violazione è stata commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione, sono obbligati al pagamento di una somma pari all'importo corrispondente alla sanzione più grave.

6. L'obbligazione di cui ai commi 4 e 5 si estingue se l'autore della violazione esegue il pagamento della sanzione irrogata o effettua il pagamento della sanzione più grave, nel caso di irrogazione di sanzioni diverse.

7. Il pagamento della sanzione e, in caso di irrogazione di sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le altre obbligazioni, nella sola ipotesi in cui la violazione sia stata commessa senza dolo o colpa grave.

8. Se l'autore della violazione non ha agito con dolo o colpa grave e non ha tratto diretto vantaggio dalla violazione, non può essere tenuto al pagamento della sanzione per una somma che eccede i cento milioni di lire, salvo quanto disposto in ordine alla definizione agevolata. E' fatta comunque salva la responsabilità, per l'intero importo della sanzione, della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione.

9. Se l'autore della violazione ha eseguito il pagamento della sanzione nel limite di cento milioni di lire, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente nell'interesse dei quali ha agito è limitata all'eventuale eccedenza.

10. Se la violazione è commessa senza dolo o colpa grave la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione, possono accollarsi il debito dell'autore della violazione.

11. La morte dell'autore della violazione, anche se avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue l'obbligazione del pagamento di cui sono responsabili la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione, nei cui confronti il comune dovrà procedere ad irrogare la sanzione.

Art. 13
Criteri di determinazione della responsabilità in caso di cessione dell'azienda

1. Il cessionario dell'azienda è responsabile in solido[15] per il pagamento del tributo e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonchè per

(15) Si veda quanto disposto dall'art. 9 del D. Lgs. n. 472 del 1997 sul concorso di persone in materia di irrogazione della sanzione nel caso di obbligazioni solidali. Si veda anche l'art. 7 del presente regolamento.

quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. E' fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda.

2. L'obbligazione del cessionario è limitata all'ammontare del debito che risulta, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione comunale.

3. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo e nel successivo art. 14 qualora la cessione sia avvenuta in frode ai crediti tributari, ancorchè essa sia stata attuata con il trasferimento frazionato dei singoli beni.

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

Art. 14
Obblighi del funzionario responsabile del tributo in caso di cessione di azienda

1. Su richiesta del cessionario, presentata al comune direttamente o tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, il funzionario responsabile del tributo deve rilasciare un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti.

2. Il certificato deve essere rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

3. Il certificato attestante l'inesistenza di contestazioni in corso, o recante l'attestazione dell'inesistenza di contestazioni già definite, in ordine alle quali i debiti sono stati soddisfatti, ha piena efficacia liberatoria nei confronti del cessionario. Lo stesso effetto si verifica quando il certificato non viene rilasciato nel termine previsto dal comma 2.

Art. 15
Trasformazione, fusione e scissione di società

1. La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse, relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l'art. 2499 del codice civile.

2. Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Art. 16
Ravvedimento

1. Se la violazione non è stata ancora constatata e comunque non sono ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche, invio di questionari, o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza, la sanzione è ridotta:

a) ad un ottavo del minimo[16], nei casi di mancato pagamento del tributo o di una rata, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della commissione della violazione di legge[17];

(16) Per i tributi comunali si applica, ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, per l'omesso o parziale pagamento del tributo, una sanzione pari al 30 per cento di ogni importo non versato, per cui la riduzione ad 1/8 comporterà l'applicazione di una sanzione pari al 3,75 per cento dell'importo non versato.

(17) La data alla quale si deve far risalire la *commissione della violazione di legge* è identificabile nel giorno successivo all'ultimo giorno utile per il pagamento del tributo.

b) ad un sesto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore[18];

c) ad un ottavo del minimo della sanzione prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se quest'ultima viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

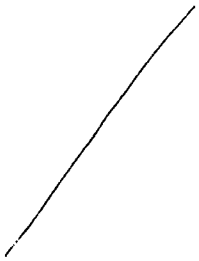
3. Se non vengono rispettate le condizioni di cui al comma 2, il soggetto decade dal beneficio della riduzione della sanzione. Lo stesso avviene quando il soggetto non paga gli importi dovuti nel loro esatto ammontare o effettua il pagamento oltre i termini stabiliti. In tali ipotesi il funzionario responsabile emette apposito atto di accertamento e/o di irrogazione, al fine di recuperare gli importi ancora dovuti.

4. Quando la liquidazione deve essere eseguita dal comune, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

5. Nei casi di omissione o di errore che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore.

6. La sanzione è altresì ridotta[19]:

a) ..... del minimo, nel caso in cui .....



(18) In detta fattispecie rientra la regolarizzazione della dichiarazione effettuata dopo la presentazione della dichiarazione infedele, che, come si può osservare, non è stata altrimenti contemplata nell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

(19) Ai sensi del comma 5, dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, le singole leggi e gli atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nello stesso articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

TITOLO III

PROCEDIMENTI DI CONTESTAZIONE ED IRROGAZIONE DELLE SANZIONI. LA TUTELA CAUTELARE. LA RATEAZIONE DELL'IMPORTO DELLE SANZIONI.

Art. 17
Irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo

1. Le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, sono di norma irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento d'ufficio, di rettifica o di liquidazione, motivati a pena di nullità.

2. Nell'atto devono essere indicati, a pena di nullità, i fatti attribuiti al trasgressore, le norme applicate, i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonchè i minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. L'atto deve altresì contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, l'indicazione dei benefici relativi all'adesione del contribuente, ed infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione.

3. E' ammessa l'adesione del contribuente con il pagamento della sanzione ridotta ad un quarto e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, contestualmente al pagamento del tributo, se dovuto, e degli interessi calcolati sullo stesso.

4. Non si applica l'adesione di cui al comma 3 nel caso in cui le sanzioni si riferiscano all'omesso o ritardato pagamento del tributo.

5. Le sanzioni per l'omesso o ritardato pagamento del tributo possono essere irrogate, oltre che con il procedimento di cui al presente articolo ed al successivo art. 18, anche mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione.

Art. 18
Irrogazione delle sanzioni anche non collegate al tributo[20] e di quelle accessorie

1. Il funzionario responsabile del tributo notifica l'atto di contestazione all'autore della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati.

2. L'atto di contestazione deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri seguiti per la determinazione della sanzione, dell'entità della sanzione stessa, nonchè dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. L'atto deve inoltre contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento di contestazione, l'indicazione dei benefici relativi all'adesione del contribuente, ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.

3. Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto di contestazione il trasgressore ed i soggetti obbligati in solido al pagamento dell'importo della sanzione possono procedere alla:

a) adesione all'atto di contestazione mediante il pagamento di un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, insieme al tributo, se dovuto, ed agli interessi calcolati sullo stesso;

b) produzione delle deduzioni difensive;

c) impugnazione alla commissione tributaria provinciale dell'atto di contestazione, che si considera a tutti gli effetti atto di irrogazione.

---

(20) Con tale tipologia di provvedimento si possono irrogare, ad esempio, le sanzioni concernenti le violazioni formali e quelle riguardanti il concorso di violazioni e le violazioni continuate di cui all'art. 8 e 9 del regolamento, poichè esse non sono strettamente collegate alla fase di accertamento di un singolo tributo o di un singolo procedimento di accertamento. Sarebbe di fatto impossibile irrogarle con l'altra tipologia procedimentale prevista dall'art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997, nonchè dall'art. 17 del presente regolamento. Anche il dolo e la colpa grave devono essere contestati mediante questo particolare procedimento.

4. Nell'ipotesi in cui siano state proposte le deduzioni difensive il funzionario responsabile del tributo, nel termine di decadenza[21] di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

5. L'adesione del contribuente impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

6. Non si applica l'adesione di cui al comma 3, lettera a), nel caso in cui le sanzioni si riferiscono all'omesso o ritardato pagamento del tributo.

Art. 19
Decadenza e prescrizione

1. Gli atti di irrogazione e di contestazione di cui agli articoli 17 e 18 del presente regolamento, devono essere notificati a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi [22].

2. Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1, ad almeno uno degli autori della violazione o dei soggetti solidalmente obbligati al pagamento della sanzione, i suddetti termini sono prorogati di un anno[23].

Art. 20
Riscossione della sanzione

1. Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce. E' fatta salva la possibilità di procedere all'iscrizione a ruolo per le sanzioni relative all'omesso o ritardato pagamento del tributo.

2. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni.

3. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento giurisdizionale.

Art. 21
Ipoteca e sequestro conservativo

1. Se a seguito della notificazione dell'atto di contestazione, del provvedimento di irrogazione della sanzione o del processo verbale di constatazione della violazione il comune ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, il funzionario responsabile del tributo può chiedere al presidente della

---

(21) Il decorso di detto termine fa venir meno l'efficacia dell'atto di contestazione.

(22) La disposizione in commento, così come modificata dal "correttivo", introduce di fatto una difformità di trattamento tra termini di decadenza previsti per l'accertamento dei singoli tributi locali - di norma decisamente più brevi - e termini di decadenza stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. L'unico caso in cui è previsto un termine maggiore di quello stabilito dalla disposizione in commento si verifica in materia di *imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni*, in particolare per omessa denuncia, visto che l'atto di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del sesto anno successivo a quello in cui la denuncia avrebbe dovuto essere presentata.

(23) Questa disposizione consente all'ente di individuare sulla base delle difese, in sede amministrativa o giurisdizionale, del soggetto colpito dall'avviso di irrogazione o di contestazione, il vero autore della trasgressione. Si pensi ad esempio al caso dell'autore mediato, di cui all'art. 10 del D. Lgs. n. 472 del 1997, ed all'art. 5, comma 4, del presente regolamento, che difficilmente è noto al funzionario che procede alla contestazione della sanzione. Gli elementi utili per raggiungerlo potranno essere forniti dallo stesso soggetto a cui è stato notificato il provvedimento ed il funzionario responsabile del tributo avrà tempo un altro anno di tempo dalla notificazione per poter individuare l'autore della trasgressione.

commissione tributaria provinciale, con istanza motivata, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore o dei soggetti obbligati in solido al pagamento della sanzione. Nella stessa istanza o in altra separata, può essere anche richiesta l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

2. Le istanze di cui al comma 1, devono essere notificate, anche tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, alle parti interessate, le quali, entro venti giorni dalla notifica, possono depositare memorie e documenti difensivi.

3. I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato l'atto di irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 18 del presente regolamento, o l'atto di contestazione o di irrogazione, nel caso il cui il provvedimento cautelare è stato richiesto sulla base del processo verbale di constatazione[24].

Art. 22
Rateazione della sanzione

1. Il funzionario responsabile del tributo può eccezionalmente consentire, su richiesta motivata dell'interessato, che dimostri di trovarsi in condizioni economiche disagiate, debitamente comprovate, il pagamento in rate mensili, di pari importo, della sanzione, secondo i seguenti limiti[25]:

☒ per le sanzioni di importo fino a £ 500.000 può essere disposta una rateazione fino a 2[26] rate mensili;

☒ oltre[27] il suddetto importo è possibile concedere il pagamento della sanzione fino a 4 rate mensili.

2. In caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio del pagamento rateizzato e deve provvedere all'adempimento dell'obbligazione residua entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta; oltre detto termine si procede alla riscossione coattiva della sanzione.

Art. 23
Sospensione dei rimborsi per crediti nei confronti del comune e compensazione

1. Qualora l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido al pagamento della sanzione, vantino un credito nei confronti del comune, il pagamento del credito può essere sospeso se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione, anche se non siano ancora divenuti definitivi.

2. La sospensione del pagamento del credito opera nei limiti della somma risultante dal provvedimento amministrativo o dalla sentenza della commissione tributaria o di altro organo giurisdizionale.

3. In presenza di provvedimento definitivo l'ufficio competente per i rimborsi pronuncia la compensazione del debito, d'ufficio o su istanza dell'interessato.

4. I provvedimenti di sospensione del pagamento del credito e di compensazione devono essere notificati al trasgressore ed ai soggetti obbligati al pagamento della sanzione e sono impugnabili avanti alla commissione tributaria provinciale, che può anche disporne la sospensione.

---

(24) La procedura contenziosa innanzi alla commissione tributaria provinciale è descritta nell'art. 22 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

(25) Il comune può liberamente stabilire i criteri di rateizzazione.

(26) Il comune può stabilire un limite alla rateazione in relazione all'entità della sanzione.

(27) Il comune può stabilire anche più ipotesi di rateazione, tenendo però conto che, a norma dell'art. 22, comma 2, del D. Lgs. n. 472 del 1997, il numero massimo di rate mensili è fissato a trenta.

TITOLO IV

LE MISURE DELLE SANZIONI DEI TRIBUTI COMUNALI

CAPO I
SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ E DIRITTO SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI[28]

Art. 24
Sanzioni per omessa o infedele dichiarazione

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione, anche di variazione di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta o del diritto dovuti, con un minimo di £ 100.000.

2. Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta o diritto dovuti.

Art. 25
Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione, anche di variazione, di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 100 % dell'imposta o del diritto dovuti, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[29]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[30] dell'imposta dovuta se l'effettuazione della pubblicità è realizzata mediante mezzi pubblicitari installati senza le prescritte autorizzazioni o utilizzando mezzi che non siano di pertinenza del soggetto passivo;[31]

☒ b) si applica la sanzione pari al 50 %[32] dell'imposta dovuta se il soggetto che effettua la pubblicità, pur avendo presentato le domande di autorizzazione all'installazione del mezzo pubblicitario, inizia la pubblicità senza aver preventivamente ottenuto il rilascio dei relativi provvedimenti amministrativi;

---

(28) Nel regolamento non vengono di regola trattate ipotesi di violazioni relative alle pubbliche affissioni in quanto, in linea di massima, per le particolari modalità di esecuzione del servizio, non dovrebbero verificarsi fattispecie di violazioni di disposizioni normative che danno luogo all'applicazione di sanzioni tributarie. In ogni caso, ove si verifichi il contrario, è pur sempre applicabile la sanzione stabilita per le violazioni di analoghe fattispecie assoggettate all'imposta sulla pubblicità, in base al rinvio disposto dall'art. 19, comma 6, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

(29) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

(30) In questa ipotesi la sanzione applicabile, potrebbe arrivare fino alla misura massima e cioè fino al 200% dell'imposta e del diritto dovuti.

(31) In particolare, rientra nell'ultima delle fattispecie prospettate l'effettuazione di affissioni su spazi che non siano nella disponibilità di chi le pone in essere.

(32) A questa fattispecie potrebbe riservarsi un trattamento analogo al precedente caso, sebbene potrebbe applicarsi una misura inferiore della sanzione.

☒ c) si applica la sanzione pari al 40 % dell'imposta dovuta se il titolare del provvedimento di autorizzazione non si trova nelle condizioni per godere dei benefici di esenzione di cui all'art. 17 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507;

☒ d) si applica la sanzione pari al 30 % dell'imposta dovuta se non è stata presentata la dichiarazione di variazione a seguito del venir meno delle condizioni che avevano determinato l'applicazione dell'imposta in misura ridotta.

Art. 26
Criteri di graduazione della sanzione per dichiarazione infedele

1. Nei casi in cui la dichiarazione, anche di variazione, di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, risulti infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 50 % della maggiore imposta o diritto dovuti, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[34]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[35] della maggiore imposta dovuta, se la pubblicità è stata effettuata in maniera difforme da quanto indicato nella dichiarazione. In particolare la sanzione è pari al:

(33) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della gravità della violazione derivante dall'ammontare dell'imposta o del diritto dovuti, strettamente connesso alla superficie dei mezzi pubblicitari o dei manifesti utilizzati. Possono essere stabiliti importi in ordine crescente cui collegare altrettante misure di sanzioni.

(34) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

(35) In questo caso la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima, e cioè al 100% dell'imposta e del diritto dovuti.

☒ 80 % se la pubblicità è realizzata con mezzi di superficie superiore a quella indicata nella dichiarazione;

☒ 60 % se la pubblicità è realizzata con caratteristiche diverse da quelle indicate nella dichiarazione;

☒ 40 % se la pubblicità è realizzata in luogo diverso da quello indicato nella dichiarazione;

☒ 30 % se la pubblicità è realizzata per un periodo superiore a quello indicato nella dichiarazione;

☒ 20 % se la pubblicità è realizzata da un soggetto che non si trova nelle condizioni stabilite per poter beneficiare delle agevolazioni concesse;

Art. 27
Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta o del diritto. Criteri di graduazione.

1. Nei casi in cui la dichiarazione, anche di variazione, di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenti errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta o del diritto, si applica la sanzione da £ 100.000 a £ 500.000.

---

(36) In questa ipotesi si potrebbe applicare la sanzione:
- del 50% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato non supera il 25% dell'importo dovuto;
- del 75% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 25% e fino al 75% dell'importo dovuto;
- del 100% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 75% dell'importo dovuto.

Se, ad esempio, l'importo dovuto è pari a 100 e l'importo versato è di 30, la differenza è uguale a 70, e quindi si applicherà la sanzione del 75%.

2. Se la dichiarazione, anche di variazione, di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenta errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta o del diritto, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 100.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate [37]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 300.000 [38] se l'errore o l'omissione attengono alle caratteristiche del mezzo pubblicitario utilizzato;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 300.000 se l'errore o l'omissione attengono all'ubicazione del mezzo pubblicitario utilizzato.

Art. 28
Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta o del diritto

1. Per l'omesso pagamento dell'imposta o delle singole rate di essa, o del diritto, si applica la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo non versato[39].

2. La sanzione amministrativa di cui al comma 1 non si applica quando il versamento è stato effettuato tempestivamente ma a diverso ufficio del comune o ad un concessionario della riscossione diverso da quello competente.

Art. 29
Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta o del diritto

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti dell'imposta o del diritto non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da £ 200.000 a £ 1.000.000[40].

2. Se i documenti utilizzati per i versamenti dell'imposta o del diritto non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue, si applica la sanzione amministrativa di £ 300.000.

3. Se i documenti utilizzati per il versamento dell'imposta o del diritto non contengono gli elementi necessari per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa di £ 300.000.

(37) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(38) In questo caso la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima, e cioè a £ 500.000.

(39) Tale sanzione è stabilita dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997.

(40) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Art. 30
Riduzione delle sanzioni

1. Le sanzioni indicate nel presente capo possono essere ridotte fino a 1/4 [41] ove ciò sia giustificato dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione, nonchè dalla sua personalità e dalle condizioni economiche e sociali.

2. Se si verificano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta[42]:

- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 200% del tributo;

- al 25% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 300% del tributo[42-bis].

Art. 31
Adesione del contribuente

1. Le sanzioni indicate nel capo I del presente regolamento, fatta eccezione per quelle previste nell'art. 28, sono ridotte ad 1/4 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta o del diritto e degli interessi sugli stessi, se dovuti, e della sanzione.

Art. 32
Interessi moratori

1. Sulle sole somme dovute a titolo di imposta sulla pubblicità e di diritto sulle pubbliche affissioni si applicano gli interessi di mora nella misura del 2,5% per ogni semestre compiuto[42-ter], con decorrenza dal giorno in cui detti importi sono divenuti esigibili.

---

(41) E' opportuno in ogni caso che tale riduzione non sia inferiore ad 1/4 della sanzione applicabile, in modo da non privare la sanzione di un minimo di effetto intimidatorio.

(42) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(42-bis) Se, ad esempio, il tributo accertato è pari a £ 20.000, la sanzione minima applicabile è, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, di £ 100.000: la sproporzione tra entità del tributo ed entità della sanzione è superiore al 300% (infatti il triplo di £ 20.000 è £ 60.000, inferiore a £ 100.000). In base al disposto di cui al comma 2, la sanzione verrebbe ridotta a £ 25.000.

CAPO II
SANZIONI IN MATERIA DI TASSA PER L'OCCUPAZIONE DI SPAZI ED AREE PUBBLICHE

Art. 33
Sanzioni per omessa o infedele denuncia

1. Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 50 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della tassa dovuta, con un minimo di £ 100.000.

2. Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore tassa dovuta.

Art. 34
Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della denuncia

1. Nei casi di omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 50 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 100 % della tassa dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[44]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[45] della tassa dovuta se l'effettuazione dell'occupazione è realizzata senza la prescritta concessione;

☒ b) si applica la sanzione pari al 100 %[46] dell'imposta dovuta se il soggetto che effettua l'occupazione, pur avendo presentato le domande di concessione all'occupazione del suolo pubblico, inizia l'occupazione senza aver preventivamente ottenuto il rilascio dei relativi provvedimenti amministrativi;

☒ c) si applica la sanzione pari al 50 % della tassa dovuta se il titolare del provvedimento di concessione non si trova nelle condizioni per godere dei benefici di esenzione di cui all'art. 49 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507;

☒ d) si applica la sanzione pari al 50 % della tassa dovuta se non è stata presentata la denuncia di variazione a seguito del venir meno delle condizioni che avevano determinato l'applicazione della tassa in misura ridotta.

*** *** ***

(43) La nuova misura degli interessi, stabilita dall'art. 17, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, si applica, a norma del successivo comma 2, a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 146. Per i semestri precedenti si applica invece la misura del 7%.

(44) Le sanzioni indicate per i casi prospettati sono individuate a titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

(45) In questa ipotesi la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino al 200% della tassa dovuta.

(46) A questa fattispecie potrebbe riservarsi un trattamento analogo al precedente caso, magari ricorrendo ad una misura inferiore della sanzione.

Art. 35
Criteri di graduazione della sanzione per denuncia infedele

1. Nei casi in cui la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 50 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 risulti infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 50 % della maggiore tassa dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[49]:

---

(47) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della gravità della violazione derivante dall'ammontare della tassa dovuta, strettamente collegata alla superficie dell'occupazione. Possono essere stabiliti importi in ordine crescente cui collegare altrettante misure di sanzioni.

(48) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della durata dell'occupazione. Il comune può prevedere ulteriori diversificazioni informate allo stesso criterio temporale (ad esempio, può stabilire graduazioni in relazione ad occupazioni di durata superiore o inferiore ai 30 giorni o ad occupazioni giornaliere).

(49) Le sanzioni indicate per i casi prospettati sono individuate a titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[50] della maggiore tassa dovuta se l'occupazione, è stata effettuata in maniera difforme da quanto indicato nella denuncia. In particolare la sanzione è pari al:

☒ 30 % se l'occupazione realizzata ha una superficie superiore a quella indicata nella denuncia;

☒ 60 % se l'occupazione presenta caratteristiche diverse da quelle indicate nella denuncia;

☒ 40 % se l'occupazione è realizzata in luogo diverso da quello indicato nella denuncia;

☒ 30 % se l'occupazione è realizzata per un periodo superiore a quello indicato nella denuncia;

☒ 20 % se l'occupazione è realizzata da un soggetto che non si trova nelle condizioni stabilite per poter beneficiare delle agevolazioni concesse.

(50) In questo caso la sanzione applicabile, data la gravità della violazione, può arrivare fino al 100% della tassa dovuta.

(51) In questa ipotesi si potrebbe applicare la sanzione:
- del 50% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato non supera il 25% dell'importo dovuto;
- del 75% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 25% e fino al 75% dell'importo dovuto;
- del 100% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 75% dell'importo dovuto.

Se, ad esempio, l'importo dovuto è pari a 100 e l'importo versato è di 30, la differenza è uguale a 70, e quindi si applicherà la sanzione del 75%.

(51-bis) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della durata dell'occupazione. Il comune può prevedere ulteriori diversificazioni informate allo stesso criterio temporale (ad esempio, può stabilire graduazioni in relazione ad occupazioni di durata superiore o inferiore ai 30 giorni o ad occupazioni giornaliere).

b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se la violazione consiste nella mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti comprovanti la sussistenza dei requisiti che consentono una riduzione dell'imposta;

c) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se la violazione consiste nella mancata esibizione di atti e documenti comprovanti l'appartenenza del soggetto alla categoria dei coltivatori diretti o degli imprenditori agricoli.

3. Per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 100.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[89-bis]:

a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la mancata restituzione o per la mancata compilazione di questionari attinenti ad immobili destinati ad abitazione principale;

b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la mancata restituzione o per la mancata compilazione di questionari attinenti ad immobili diversi da quelli destinati ad abitazione principale;

c) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la mancata restituzione o per la mancata compilazione di questionari attinenti a terreni agricoli;

d) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la compilazione incompleta o per la compilazione infedele di questionari attinenti ad immobili destinati ad abitazione principale;

e) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la compilazione incompleta o per la compilazione infedele di questionari attinenti ad immobili diversi da quelli destinati ad abitazione principale;

f) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la compilazione incompleta o per la compilazione infedele di questionari attinenti a terreni agricoli.

Art. 65
Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta

1. Per l'omesso pagamento dell'imposta o delle singole rate di essa si applica la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo non versato[90].

2. La sanzione amministrativa di cui al comma 1 non si applica quando il versamento è stato effettuato tempestivamente ma ad ufficio diverso del comune o ad un concessionario della riscossione diverso da quello competente.

Art. 66
Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata si applica la sanzione amministrativa da £ 200.000 a £ 1.000.000[91].

(89-bis) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Le sanzioni si cui alle lettere a), b) e c) potrebbero essere fissate in misura doppia rispetto a quelle stabilite sub d), e) ed f).

(90) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

(91) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Art. 63
Sanzione per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta. Criteri di graduazione.

1. Nei casi in cui la dichiarazione o la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 10 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, presenti errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta, si applica la sanzione da £ 100.000 a £ 500.000.

2. Se la dichiarazione o la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 10 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, presenti errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 100.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[88]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se nella compilazione della dichiarazione o della denuncia sono stati omessi, risultano incompleti o inesatti i dati relativi alla ubicazione degli immobili dichiarati o denunciati;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se nella compilazione della dichiarazione o della denuncia sono stati omessi, risultano incompleti o inesatti i dati relativi al contribuente.

Art. 64
Sanzione concernenti la mancata esibizione o invio di atti e documenti ovvero le inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari. Criteri di graduazione.

1. Per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele, si applica la sanzione amministrativa da £ 100.000 a £ 500.000.

2. Nel caso di mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 100.000, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[89]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se la violazione consiste nella mancata esibizione o trasmissione di atti o documenti comprovanti la sussistenza dei requisiti per l'esenzione dall'imposta;

---

(88) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(89) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro.

☒ g) si applica la sanzione pari al 50 % della maggiore imposta dovuta, se non si verificano le condizioni fissate dal comune ai sensi della lettera a), dell'art. 59, per ottenere le agevolazioni previste per i terreni agricoli;

☐ h) se il valore dell'area fabbricabile dichiarato è inferiore a quello in comune commercio accertato sulla base dei criteri indicati dal comma 5, dell'art. 5, del Decreto legislativo 30 dicembre 1997, n. 504:

☐ del 100 %[83] si applica la sanzione pari al 100 % della maggiore imposta dovuta;

☐ del 50 %[84] si applica la sanzione pari al 50 % della maggiore imposta dovuta;

☐ i) se il valore venale dell'area fabbricabile dichiarato è inferiore a quello predeterminato dal comune per limitare il potere di accertamento, ai sensi della lettera g), comma 1, dell'art. 59, del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si applicano le seguenti sanzioni:

☒ pari al 50 % della maggiore imposta dovuta se il divario tra i due valori è pari o inferiore a 50;[85]

☒ pari al 100 % della maggiore imposta dovuta se il divario tra i due valori è pari o superiore a 100;[86]

☒ l) se viene accertata la mancanza delle condizioni per ottenere la riduzione di cui all'art. 8, comma 1, del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica la sanzione pari al 100 %;

☒ m) se viene accertata la mancanza delle condizioni per ottenere la riduzione di cui all'art. 8, comma 2, del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica la sanzione pari al 100 %;

☒ n) se viene accertata la mancanza delle condizioni per ottenere la riduzione di cui all'art. 8, comma 3, del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica la sanzione pari al 100 %.

---

(83) Occorre stabilire un rapporto percentuale tra il valore dell'area fabbricabile dichiarato e quello in comune commercio.

(84) Occorre stabilire un rapporto percentuale tra il valore dichiarato e quello predeterminato dal comune.

(85) Si vedano le due note precedenti.

(86) Si veda la nota precedente.

(87) In questa ipotesi si potrebbe applicare la sanzione:
- del 50% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato non supera il 25% dell'importo dovuto;
- del 75% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 25% e fino al 75% dell'importo dovuto;
- del 100% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 75% dell'importo dovuto.

Se, ad esempio, l'importo dovuto è pari a 100 e l'importo versato è di 30, la differenza è uguale a 70, e quindi si applicherà la sanzione del 75%.

Art. 62
Criteri di graduazione della sanzione per dichiarazione o denuncia infedele

1. Nei casi in cui la dichiarazione o la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 10 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, risulti infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 50 % dell'imposta dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[81][82]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 90 % della maggiore imposta dovuta, se l'infedeltà riguarda un immobile diverso da quello adibito ad abitazione principale;

☒ b) si applica la sanzione pari al 90 % della maggiore imposta dovuta, se l'infedeltà riguarda un immobile adibito ad abitazione principale;

☒ c) si applica la sanzione pari al 60 % della maggiore imposta dovuta, se l'infedeltà riguarda un'area edificabile;

☒ d) si applica la sanzione pari al 50 % della maggiore imposta dovuta, se l'infedeltà riguarda un terreno agricolo;

☒ e) si applica la sanzione pari al 50 % della maggiore imposta dovuta, se il terreno dichiarato non presenta le caratteristiche previste dall'articolo 9 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504;

☒ f) si applica la sanzione pari al 50 % della maggiore imposta dovuta, se il soggetto passivo non possiede i requisiti previsti dall'articolo 9 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato ai sensi dell'art. 58, comma 2, del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

---

(81) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della gravità della violazione derivante dall'ammontare dell'imposta dovuta. Possono essere stabiliti importi in ordine crescente cui collegare altrettante misure di sanzioni.

(82) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono state previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

CAPO V
SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

Art. 60
Sanzioni per omessa o infedele dichiarazione o denuncia

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 10 del Decreto legislativo 30 dicembre 1994, n. 504, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di £ 100.000.

2. Per la dichiarazione o denuncia infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta dovuta.

Art. 61
Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione o della denuncia

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o della denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 10 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 100 % dell'imposta dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[80]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne un immobile adibito ad abitazione principale;

☒ b) si applica la sanzione pari al 150 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne un immobile diverso da quello adibito ad abitazione principale;

☒ c) si applica la sanzione pari al 100 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne un'area edificabile;

☒ d) si applica la sanzione pari al 100 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne terreno agricolo;

☒ e) si applica la sanzione pari al 300 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne un immobile realizzato senza le prescritte licenze ed autorizzazioni;

☒ f) si applica la sanzione pari al 400 % dell'imposta dovuta nel caso in cui l'omissione concerne un immobile adibito realizzato senza le prescritte licenze ed autorizzazioni e adibito ad abitazione principale;

☒ g) si applica la sanzione pari al 100 % dell'imposta ove venga accertata l'inesistenza di una delle cause di esenzione dall'imposta, previste dall'articolo 7, del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ~~e dall'articolo~~ e dal regolamento concernente la disciplina dell'imposta, emanato ai sensi del combinato disposto degli articoli 52 e 59 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

*** *** ***

(80) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

Art. 55
Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento dell'imposta

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata si applica la sanzione amministrativa da £ 200.000 a £ 1.000.000 [77].

2. Se i documenti utilizzati per il versamento dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata si applica la sanzione di £ 300.000.

3. Se i documenti utilizzati per il versamento dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa di £ 300.000.

Art. 56
Riduzione delle sanzioni

1. Le sanzioni indicate nel presente capo possono essere ridotte fino a 1/4 [78] ove ciò sia giustificato dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione, nonchè dalla sua personalità e dalle condizioni economiche e sociali.

2. Se si verificano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta [79]:

- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 200% del tributo;
- al 25% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 300% del tributo [79-bis].

Art. 57
Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo

1. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Art. 58
Adesione del contribuente

1. Le sanzioni indicate nel capo IV del presente regolamento, fatta eccezione per quelle previste negli articoli 53 e 54, sono ridotte ad 1/4 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta e degli interessi sull'imposta, se dovuti, e della sanzione.

Art. 59
Interessi moratori

1. Sulle sole somme dovute a titolo di imposta si applicano gli interessi di mora nella misura prevista dall'art. 7, comma 3, della legge 11 marzo 1988, n. 67 e successive modificazioni ed integrazioni.

---

(77) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

(78) E' opportuno in ogni caso che tale riduzione non sia inferiore ad 1/4 della sanzione applicabile, in modo da non privare la sanzione di un minimo di effetto intimidatorio.

(79) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(79-bis) Se, ad esempio, il tributo accertato è pari a £ 20.000, la sanzione minima applicabile è, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, di £ 200.000: la sproporzione tra entità del tributo ed entità della sanzione è superiore al 300% (infatti il triplo di £ 20.000 è £ 60.000, inferiore a £ 200.000). In base al disposto di cui al comma 2, la sanzione verrebbe ridotta a £ 25.000.

CAPO IV
SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMUNALE PER L'ESERCIZIO DI IMPRESE E DI ARTI E PROFESSIONI

Art. 52
Sanzioni per l'omessa o infedele denuncia[73]

1. Per l'omessa presentazione della denuncia[74], si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'ammontare del tributo dovuto, con un minimo di lire 200.000.

2. Se la denuncia[75] è infedele, si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta dovuta.

Art. 53
Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione dell'imposta, alla mancata esibizione o invio di atti e documenti, alle inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari[76]

1. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire 100.000 a lire 500.000.

2. La sanzione prevista al comma precedente si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti o documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nel termine di sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

Art. 54
Sanzioni per omesso pagamento dell'imposta

1. Per l'omesso pagamento dell'imposta o delle singole rate di essa si applica la sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo non versato[76-bis].

2. La sanzione amministrativa di cui al comma 1 non si applica quando il versamento è stato effettuato tempestivamente ma ad ufficio diverso del comune o ad un concessionario diverso da quello competente.

---

(73) Non si ritiene che si debba procedere ad una graduazione delle sanzioni previste nel presente articolo, poichè la abolizione dell'ICIAP non renderà di fatto più operante la nuova disciplina sanzionatoria, salva l'applicazione, ai rapporti tributari intercorsi fino al 31 dicembre 1997, delle norme relative alla disciplina transitoria e del principio di legalità.

(74) Si ricorda che per le annualità 1996 e 1997, i contribuenti che si trovavano in particolari condizioni previste dal D.M. 11 maggio 1996 e dal D.M. 9 giugno 1997 potevano effettuare il solo versamento dell'imposta utilizzando un bollettino di colore verde, approvato dagli anzidetti decreti ministeriali, essendo lo stesso sostitutivo della denuncia.

(75) Si veda la nota precedente.

(76) Non si ritiene che si debba procedere ad una graduazione delle sanzioni previste nel presente articolo, poichè la abolizione dell'ICIAP non renderà di fatto più operante la nuova disciplina sanzionatoria, salva l'applicazione, ai rapporti tributari intercorsi fino al 31 dicembre 1997, delle norme relative alla disciplina transitoria e del principio di legalità.

(76-bis) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

Art. 50
Interessi moratori

1. Sulle sole somme dovute a titolo di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, ex addizionale ECA e tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni dell'ambiente si applicano gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura del 2,5 % semestrale[71-bis], a decorrere dal semestre successivo a quello in cui doveva essere eseguito il pagamento e fino alla data di consegna dei ruoli al competente concessionario della riscossione.[72]

Art. 51
Sanzioni in materia di tassa giornaliera di smaltimento

1. Per l'applicazione delle sanzioni in materia di tassa giornaliera di smaltimento di cui all'art. 77, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, si osservano le norme stabilite in materia di tassa di occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche.

(71-bis) La nuova misura degli interessi, stabilita dall'art. 17, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, si applica, a norma del successivo comma 2, a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 146. Per i semestri precedenti si applica invece la misura del 7%.

(72) La data della consegna dei ruoli al competente concessionario della riscossione sembra essere il momento che più di ogni altro può sostituire quello indicato dal testo dell'art. 76 - vale a dire la consegna dei ruoli alla direzione regionale delle entrate - la cui disposizione è stata superata dalla norma di cui all'art. 24, comma 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 che nel sostituire l'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ha precisato, al comma 2 del novellato art. 23 che per i ruoli emessi da enti diversi dallo stato e da amministrazioni statali diverse dal Ministero delle finanze, il visto di esecutorietà è apposto direttamente dall'ente o dall'amministrazione che ha emesso il ruolo.

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la mancata restituzione o per la mancata compilazione di questionari attinenti a singoli locali o aree destinati ad uso abitativo;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la mancata restituzione o per la mancata compilazione di questionari attinenti a singoli locali o aree destinati ad uso diverso da quello abitativo;

☒ c) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la compilazione incompleta o per la compilazione infedele di questionari attinenti a singoli locali o aree destinati ad uso abitativo;

☒ d) si applica la sanzione pari a £ 100.000 per la compilazione incompleta o per la compilazione infedele di questionari attinenti a singoli locali o aree destinati ad uso diverso da quello abitativo.

Art. 47
Riduzione delle sanzioni

1. Le sanzioni indicate nel presente capo possono essere ridotte fino a 1/4 [69] ove ciò sia giustificato dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione, nonchè dalla sua personalità e dalle condizioni economiche e sociali.

2. Se si verificano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta[70]:

- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 200% del tributo;
- al 25% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 300% del tributo[71].

Art. 48
Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo

1. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Art. 49
Adesione del contribuente

1. Le sanzioni indicate nel presente capo III del presente regolamento, fatta eccezione per quelle previste negli articoli 45 e 46, sono ridotte ad 1/4 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente all'avviso di accertamento.

---

(69) E' opportuno in ogni caso che tale riduzione non sia inferiore ad 1/4 della sanzione applicabile, in modo da non privare la sanzione di un minimo di effetto intimidatorio.

(70) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(71) Se, ad esempio, il tributo accertato è pari a £ 20.000, la sanzione minima applicabile è, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, di £ 100.000: la sproporzione tra entità del tributo ed entità della sanzione è superiore al 300% (infatti il triplo di £ 20.000 è £ 60.000, inferiore a £ 100.000). In base al disposto di cui al comma 2, la sanzione verrebbe ridotta a £ 25.000.

2. Se la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 70 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenta errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 50.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[66]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se l'errore o l'omissione attengono all'indicazione del codice fiscale;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se l'errore o l'omissione attengono all'indicazione degli elementi identificativi delle persone fisiche componenti del nucleo familiare o della convivenza, che occupano o detengono l'immobile di residenza o l'abitazione principale ovvero dimorano nell'immobile a disposizione, dei loro rappresentanti legali e della relativa residenza, della denominazione e relativo scopo sociale o istituzionale dell'ente, istituto, associazione, società ed altre organizzazioni nonchè della loro sede principale, legale o effettiva, delle persone che ne hanno la rappresentanza e l'amministrazione;

☒ c) si applica la sanzione pari al 100 % se l'errore attiene all'ubicazione dei singoli locali o aree denunciate.

Art. 46
Sanzioni concernenti la mancata esibizione o invio di atti e documenti, le inadempienze relative alla restituzione e compilazione dei questionari. Criteri di graduazione.

1. Per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'articolo 73, comma 3-*bis*, del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele, si applica la sanzione amministrativa da £ 50.000 a £ 500.000.

2. Nel caso di mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'articolo 73, comma 3-*bis*, del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 50.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[67]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se la violazione consiste nella mancata esibizione o trasmissione di atti o documenti comprovanti la sussistenza dei requisiti per l'esenzione dalla tassa;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se la violazione consiste nella mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti comprovanti la sussistenza dei requisiti che consentono una riduzione dalla tassa;

☒ c) si applica la sanzione pari a £ 100.000 se l'errore o l'omissione attengono alla mancata esibizione o trasmissione dell'elenco di cui al citato art. 73, comma 3-*bis*;

3. Per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 50.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[68]:

---

(66) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(67) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro.

(68) Le sanzioni indicate per i casi prospettati sub a) e b) potrebbero essere stabilite in misura doppia rispetto a quelle stabilite sub c) e d).

☒ c) si applica la sanzione pari al 100 % se l'infedeltà attiene ai locali, diversi dalle abitazioni, ed alle aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;

☒ d) si applica la sanzione pari al 50 % se l'infedeltà attiene alle abitazioni a disposizione di cittadini residenti all'estero;

☒ e) si applica la sanzione pari al 50 % se l'infedeltà attiene alle parti abitative delle costruzioni rurali occupate o detenute dall'utente agricoltore;

☒ f) si applica la sanzione pari al 50 % se l'occupazione è realizzata da un soggetto che non si trovi nelle condizioni per poter beneficiare delle agevolazioni concesse;

☒ g) si applica la sanzione pari al 50 % se l'infedeltà attiene alla indicazione della data di inizio dell'occupazione o detenzione.

*** *** ***

Art. 45
Sanzione per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa. Criteri di graduazione.

1. Nei casi in cui la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 70 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenti errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa, si applica la sanzione amministrativa da £ 50.000 a £ 500.000.

---

(65) In questa ipotesi si potrebbe applicare la sanzione:
- del 50% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato non supera il 25% dell'importo dovuto;
- del 75% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 25% e fino al 75% dell'importo dovuto;
- del 100% qualora la differenza tra importo dovuto e pagato sia superiore al 75% dell'importo dovuto.

Se, ad esempio, l'importo dovuto è pari a 100 e l'importo versato è di 30, la differenza è uguale a 70, e quindi si applicherà la sanzione del 75%.

☒ g) si applica la sanzione pari al 50 % dell'imposta dovuta se non è stata presentata la dichiarazione di variazione a seguito del venir meno delle condizioni che avevano determinato l'applicazione della tassa in misura ridotta.

Art. 44
Criteri di graduazione della sanzione per denuncia infedele

1. Nei casi in cui la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 70 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, risulti infedele, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 50% della maggiore tassa dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[63]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[64] della maggiore tassa dovuta se nella denuncia sia stato indicato un diverso gruppo di attività o di utilizzazione dei locali considerate ai fini di determinazione delle tariffe;

☒ b) si applica la sanzione pari al 100 % se l'infedeltà attiene alle abitazioni adibite ad uso stagionale, limitato o discontinuo;

---

(62) In questo caso la sanzione applicabile va graduata in funzione della gravità della violazione derivante dall'ammontare dell'imposta o del diritto dovuti, strettamente connesso alla superficie dei mezzi pubblicitari o dei manifesti utilizzati. Possono essere stabiliti importi in ordine crescente cui collegare altrettante misure di sanzioni.

(63) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono state previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

(64) In questo caso la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima, e cioè al 100% della tassa dovuta.

CAPO III
SANZIONI IN MATERIA DI TASSA PER LO SMALTIMENTO DEI RIFIUTI SOLIDI URBANI INTERNI

Art. 42
Sanzioni per omessa o infedele denuncia

1.Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 70 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della tassa o della maggiore tassa dovuta, con un minimo di £ 100.000.

2. Per la denuncia infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100 per cento della maggiore tassa dovuta.

Art. 43
Criteri di graduazione della sanzione per l'omessa presentazione della denuncia

1. Nei casi di omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 70 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, la sanzione può essere applicata per un importo superiore al 100 % della tassa dovuta, ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[57]:

☒ a) si applica la sanzione pari al 100 %[58] della tassa dovuta se trattasi di rifiuti provenienti da unità immobiliari adibite a civile abitazione;

☒ b) si applica la sanzione pari al 100 % della tassa dovuta se trattasi di rifiuti provenienti da abitazioni adibite ad uso stagionale, limitato o discontinuo;

☒ c) si applica la sanzione pari al 200 %[59] della tassa dovuta se trattasi di rifiuti provenienti da attività economiche;

☒ d) si applica la sanzione pari al 200 %[60] della tassa dovuta se trattasi di superfici operative produttive di rifiuti speciali assimilati agli urbani;

☐ e) si applica la sanzione pari al 200 %[61] della tassa dovuta se trattasi di superfici operative produttive di residui avviati al riutilizzo;

☒ f) si applica la sanzione pari al 80 % della tassa dovuta se il soggetto passivo del tributo non si trova nelle condizioni per godere dei benefici di esenzione stabiliti in osservanza delle disposizioni di cui all'art. 67 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507;

---

(57) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili. Le sanzioni indicate per ogni categoria di violazione non sono però cumulabili tra loro. Proprio per questo motivo in alcuni casi sono stati previsti criteri alternativi che risultano più pratici per chi non si voglia imbattere in una casistica che si presenta assai variegata.

(58) A questa fattispecie potrebbe riservarsi un trattamento analogo a quello individuato nella successiva lettera d), sebbene potrebbe applicarsi una misura inferiore della sanzione.

(59) In questa ipotesi la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima e cioè al 200% della tassa dovuta.

(60) In questa ipotesi la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima e cioè al 200% della tassa dovuta.

(61) A questa fattispecie potrebbe riservarsi un trattamento analogo al precedente caso, sebbene potrebbe applicarsi una misura inferiore della sanzione.

Art. 39
Riduzione delle sanzioni

1. Le sanzioni indicate nel presente capo possono essere ridotte fino a 1/4 [55] ove ciò sia giustificato dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione, nonchè dalla sua personalità e dalle condizioni economiche e sociali.

2. Se si verificano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta[56]:

- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 200% del tributo;
- al 25% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 300% del tributo[56-bis].

Art. 40
Adesione del contribuente

1. Le sanzioni indicate nel capo II del presente regolamento, fatta eccezione per quelle previste nell'art. 37, sono ridotte ad 1/4 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento della tassa e degli interessi sulla stessa, se dovuti, e della sanzione.

Art. 41
Interessi moratori

1. Sulle sole somme dovute a titolo di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche si applicano gli interessi di mora nella misura del 2,5% per ogni semestre compiuto[56-ter], con decorrenza dal giorno in cui detti importi sono divenuti esigibili.

---

(55) E' opportuno in ogni caso che tale riduzione non sia inferiore ad 1/4 della sanzione applicabile, in modo da non privare la sanzione di un minimo di effetto intimidatorio.

(56) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(56-bis) Se, ad esempio, il tributo accertato è pari a £ 20.000, la sanzione minima applicabile è, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, di £ 100.000: la sproporzione tra entità del tributo ed entità della sanzione è superiore al 300% (infatti il triplo di £ 20.000 è £ 60.000, inferiore a £ 100.000). In base al disposto di cui al comma 2, la sanzione verrebbe ridotta a £ 25.000.

(56-ter) La nuova misura degli interessi, stabilita dall'art. 17, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, si applica, a norma del successivo comma 2, a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 146. Per i semestri precedenti si applica invece la misura del 7%.

Art. 36
Sanzioni per errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa. Criteri di graduazione.

1. Nei casi in cui la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 50 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenti errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa, si applica la sanzione da £ 100.000 a £ 500.000.

2. Se la denuncia, anche di variazione, di cui all'articolo 50 del Decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, presenta errori od omissioni che attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione della tassa, la sanzione può essere applicata per un importo superiore a £ 100.000 ove ricorrano le seguenti circostanze e con le misure di seguito indicate[52]:

☒ a) si applica la sanzione pari a £ 300.000 [53] se l'errore o l'omissione attengono alle caratteristiche dell'occupazione;

☒ b) si applica la sanzione pari a £ 300.000 se l'errore o l'omissione attengono all'ubicazione dell'occupazione.

Art. 37
Sanzioni per omesso pagamento della tassa

1. Per l'omesso pagamento della tassa o delle singole rate di essa si applica la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo non versato[53-bis].

2. La sanzione amministrativa di cui al comma 1 non si applica quando il versamento è stato effettuato tempestivamente ma ad ufficio diverso del comune o ad un concessionario della riscossione diverso da quello competente.

Art. 38
Sanzioni per incompletezza dei documenti di versamento della tassa

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti della tassa non contengono gli elementi necessari per l'identifcazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata si applica la sanzione amministrativa da £. 200.000 a £. 1.000.000[54].

2. Se i documenti utilizzati per i versamenti della tassa non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue si applica la sanzione amministrativa di £ 300.000 ;

3. Se i documenti utilizzati per il versamento della tassa non contengono gli elementi necessari per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa di £ 300.000 .

(52) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(53) In questo caso la sanzione applicabile potrebbe arrivare fino alla misura massima, e cioè a £ 500.000.

(53-bis) Tale sanzione è stabilita dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997.

(54) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 15 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

2. Se i documenti utilizzati per il versamento dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue, si applica la sanzione amministrativa di £ 90.000.

3. Se i documenti utilizzati per il versamento dell'imposta non contengono gli elementi necessari per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa di £ 20.000.

Art. 67
Riduzione delle sanzioni

1. Le sanzioni indicate nel presente capo possono essere ridotte fino a 1/4 [92] ove ciò sia giustificato dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione, nonchè dalla sua personalità e dalle condizioni economiche e sociali.

2. Se si verificano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta[93]:

- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 200% del tributo;
- al 50% del minimo se l'entità della sanzione è superiore al 300% del tributo[94].

Art. 68
Termini per la contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo

1. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Art. 69
Adesione del contribuente

1. Le sanzioni indicate nel capo V del presente regolamento, fatta eccezione per quelle previste negli articoli 63, 64 e 65, sono ridotte ad 1/4 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta e degli interessi sull'imposta, se dovuti, e della sanzione.

Art. 70
Interessi moratori

1. Sulle sole somme dovute a titolo di imposta comunale sugli immobili si applicano gli interessi di mora nella misura del 2,5% per ogni semestre compiuto[95], con decorrenza dal giorno in cui detti importi sono divenuti esigibili.

---

(92) E' opportuno in ogni caso che tale riduzione non sia inferiore ad 1/4 della sanzione applicabile, in modo da non privare la sanzione di un minimo di effetto intimidatorio.

(93) I casi prospettati sono individuati a mero titolo esemplificativo e pertanto nulla esclude che il comune possa introdurre altre tipologie di fattispecie sanzionabili.

(94) Se, ad esempio, il tributo accertato è pari a £ 20.000, la sanzione minima applicabile è, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, di £ 100.000: la sproporzione tra entità del tributo ed entità della sanzione è superiore al 300% (infatti il triplo di £ 20.000 è £ 60.000, inferiore a £ 100.000). In base al disposto di cui al comma 2, la sanzione verrebbe ridotta a £ 25.000.

(95) La nuova misura degli interessi, stabilita dall'art. 17, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, si applica, a norma del successivo comma 2, a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 146. Per i semestri precedenti si applica invece la misura del 7%.

CAPO VI
SANZIONI IN MATERIA DI TASSE SULLE CONCESSIONI COMUNALI

Art. 71
Sanzioni in materia di tasse sulle concessioni comunali[96]

1. Chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni comunali senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a £ 200.000.

2. Il pubblico ufficiale che emette atti soggetti a tasse sulle concessioni comunali senza che sia stato effettuato il pagamento del tributo è punito con la sanzione amministrativa da £ 200.000 a £ 1.000.000 ed è tenuto al pagamento del tributo medesimo, salvo il diritto di regresso.

(96) Non si ritiene che si debba procedere ad una graduazione delle sanzioni previste nel presente articolo, poichè la abolizione di dette tasse non renderà di fatto più operante la nuova disciplina sanzionatoria, salva l'applicazione, ai rapporti tributari intercorsi fino al 31 dicembre 1997, delle norme relative alla disciplina transitoria e del principio di legalità.

CAPO VII
SANZIONI IN MATERIA DI CANONE O DIRITTO PER I SERVIZI RELATIVI ALLA RACCOLTA, L'ALLONTANAMENTO, LA DEPURAZIONE E LO SCARICO DELLE ACQUE

Art. 72
Sanzioni in materia di canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque[97]

1. Per l'omessa o ritardata denuncia della quantità e qualità delle acque scaricate, quando dovuta, si applica una sanzione amministrativa pari all'ammontare del canone.

2. Qualora il canone definitivamente accertato superi di oltre un quarto quello risultante dalla denuncia, è dovuta una sanzione amministrativa pari al 50 per cento del canone accertato.

3. Per l'omesso o ritardato pagamento del canone è dovuta una sanzione amministrativa pari al 30 per cento del medesimo[98].

Art. 73
Sanzione accessoria

1. Qualora il ritardo nel pagamento del canone si protragga per oltre un anno, l'utente decade dall'autorizzazione allo scarico. La decadenza è pronunciata dalla medesima autorità che provvede al rilascio dell'autorizzazione, fermo restando il pagamento di quanto dovuto.

(97) Le disposizioni relative al canone di disinquinamento in esame, su cui non è intervenuto il capo IV del D. Lgs. n. 473, sono state modificate coerentemente alle disposizioni recate dai D. Lgs. n. 471 e 472 del 1997.

(98) La sanzione in esame è stabilita dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

TITOLO V

LA DISCIPLINA TRANSITORIA E FINALE

Art. 74
Norme applicabili ai procedimenti in corso

1. Ai procedimenti in corso alla data del 1° aprile 1998, si applicano le disposizioni relative ai principi di legalità, di imputabilità, di colpevolezza edi intrasmissibilità della sanzione agli eredi, nonchè le disposizioni relative alle cause di non punibilità, al concorso di violazioni ed alle violazioni continuate[99].

Art. 75
Definizione agevolata dei procedimenti in corso.

1. I procedimenti in corso possono essere definiti, quanto alle sanzioni, entro sessanta giorni dall'emanazione dei decreti previsti dall'art. 28 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dagli autori della violazione e dai soggetti obbligati in via solidale, con il pagamento di una somma pari al quarto dell'irrogato, ovvero al quarto dell'ammontare risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa. E' comunque esclusa la ripetizione degli importi versati.

2. La definizione agevolata non si applica alle sanzioni per omesso o ritardato pagamento del tributo.

Art. 76
Norme applicabili alle violazioni commesse prima del 1° aprile 1998 e sanzionate successivamente a tale data

1. Per i provvedimenti da notificare a decorrere dalla data del 1° aprile 1998, concernenti le violazioni commesse in vigenza della precedente normativa sanzionatoria, il funzionario responsabile deve comparare la sanzione applicabile in base alle vecchie disposizioni e quella risultante dalle norme sui tributi locali modificate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, ed applicare le disposizioni più favorevoli per il contribuente[100].

2. Ai provvedimenti di cui al comma 1, si applicano tutte le nuove disposizioni in materia di sanzioni amministrative tributarie, ivi comprese quelle relative ai procedimenti di contestazione e di irrogazione e quelle concernenti la definizione agevolata della sanzione, ove prevista.

Art. 77
Norme applicabili alle violazioni riferite a società, associazioni o enti commesse prima del 1° aprile 1998 e sanzionate successivamente a tale data

1. Le sanzioni amministrative per le violazioni riferite dalle vigenti disposizioni a società, associazioni od enti se commesse entro il 31 marzo 1998, continuano ad applicarsi nei confronti di tali soggetti e non nei confronti delle persone fisiche che ne sono autrici.

Art. 78
Efficacia delle disposizioni regolamentari

1. Il presente regolamento entra il vigore il 01 - 01 - 1999.

---

(99) L'art. 25 del D. Lgs. n. 472 del 1997, rinvia a quanto disposto negli artt. 3, 4, 5, 6, 8 e 12 dello stesso decreto legislativo.

(100) Nella determinazione dell'entità della sanzione prevista dalla precedente normativa, non si deve tener conto della misura degli interessi, che, a differenza di quanto avveniva in passato, con l'operatività del principio racchiuso nell'art. 2, comma 3 del D. Lgs. n. 472 del 1997, devono essere oggi computati sul solo importo del tributo.

PARTE III

RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 23 dicembre 1996, n. 662

Misure di razionalizzazione della finanza pubblica

...omissis...

Art. 3, comma 133

Il Governo è delegato ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, con l'osservanza dei seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) adozione di un'unica specie di sanzione pecuniaria amministrativa, assoggettata ai princìpi di legalità, imputabilità e colpevolezza e determinata in misura variabile fra un limite minimo e un limite massimo ovvero in misura proporzionale al tributo cui si riferisce la violazione;

b) riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice o coautrice della violazione secondo il regime del concorso adottato dall'articolo 5 della legge 24 novembre 1981, n. 689, e previsione della intrasmissibilità dell'obbligazione per causa di morte;

c) previsione di obbligazione solidale a carico della persona fisica, società o ente, con o senza personalità giuridica, che si giova o sul cui patrimonio si riflettono gli effetti economici della violazione anche con riferimento ai casi di cessione di azienda, trasformazione, fusione, scissione di società o enti; possibilità di accertare tale obbligazione anche al verificarsi della morte dell'autore della violazione e indipendentemente dalla previa irrogazione della sanzione;

d) disciplina delle cause di esclusione della responsabilità tenendo conto dei princìpi dettati dal codice penale e delle ipotesi di errore incolpevole o di errore causato da indeterminatezza delle richieste dell'ufficio tributario o dei modelli e istruzioni predisposti dall'amministrazione delle finanze;

e) previsione dell'applicazione della sola disposizione speciale se uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una che prevede una sanzione amministrativa;

f) adozione di criteri di determinazione della sanzione pecuniaria in relazione alla gravità della violazione, all'opera prestata per l'eliminazione o attenuazione delle sue conseguenze, alle condizioni economiche e sociali dell'autore e alla sua personalità desunta anche dalla precedente commissione di violazioni di natura fiscale;

g) individuazione della diretta responsabilità in capo al soggetto che si sia avvalso di persona che sebbene non interdetta, sia incapace, anche transitoriamente, di intendere e di volere al momento del compimento dell'atto o abbia indotto o determinato la commissione della violazione da parte di altri;

h) disciplina della continuazione e del concorso formale di violazioni sulla base dei criteri risultanti dall'articolo 81 del codice penale;

i) previsione di sanzioni amministrative accessorie non pecuniarie che incidono sulla capacità di ricoprire cariche, sulla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici o sulla efficacia dei relativi contratti, sul conseguimento di licenze, concessioni, autorizzazioni amministrative, abilitazioni professionali e simili o sull'esercizio dei diritti da esse derivanti; previsione dell'applicazione delle predette sanzioni accessorie secondo criteri di proporzionalità e di adeguatezza con la sanzione principale; previsione di un sistema di misure cautelari volte ad assicurare il soddisfacimento dei crediti che hanno titolo nella sanzione amministrativa pecuniaria;

l) previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incentivare gli adempimenti tardivi, da escludere la punibilità nelle ipotesi di violazioni formali non suscettibili di arrecare danno o pericolo all'erario, ovvero determinate da fatto doloso di terzi, da sanzionare più gravemente le ipotesi di recidiva;

m) previsione, ove possibile, di un procedimento unitario per l'irrogazione delle sanzioni amministrative tale da garantire la difesa e nel contempo da assicurare la sollecita esecuzione del provvedimento; previsione della riscossione parziale della sanzione pecuniaria sulla base della decisione di primo grado salvo il potere di sospensione dell'autorità investita del giudizio e della sospensione di diritto ove venga prestata idonea garanzia;

n) riduzione dell'entità della sanzione in caso di accettazione del provvedimento e di pagamento nel termine previsto per la sua impugnazione; revisione della misura della riduzione della sanzione prevista in caso di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale;

o) revisione della disciplina e, ove possibile, unificazione dei procedimenti di adozione delle misure cautelari;

p) disciplina della riscossione della sanzione in conformità alle modalità di riscossione dei tributi cui essa si riferisce; previsione della possibile rateazione del debito e disciplina organica della sospensione dei rimborsi dovuti dalla amministrazione delle finanze e della compensazione con i crediti di questa;

q) adeguamento delle disposizioni sanzionatorie attualmente contenute nelle singole leggi di imposta ai princìpi e criteri direttivi dettati con il presente comma e revisione dell'entità delle sanzioni attualmente previste con loro migliore commisurazione all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi, tenendo conto al contempo delle previsioni punitive dettate dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri dell'Unione europea;

r) previsione dell'abrogazione delle disposizioni incompatibili con quelle dei decreti legislativi da emanare.

D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662

(Il testo è stato coordinato con le disposizioni integrative e correttive approvate dal Consiglio dei Ministri in data 29 maggio 1998).

...omissis...

Titolo II
SANZIONI IN MATERIA DI RISCOSSIONE

Articolo 13
Ritardati od omessi versamenti diretti

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

...omissis...

Articolo 15
Incompletezza dei documenti di versamento

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da lire duecentomila a lire un milione.

2. Il concessionario per la riscossione è tenuto a comunicare l'infrazione all'ufficio o all'ente impositore.

Titolo III
DISPOSIZIONI COMUNI

Articolo 16
Abrogazione di norme

1. Sono abrogati:

a) gli articoli da 41 a 49, 58, 61, primo comma, primo periodo, limitatamente alle parole "o del separato avviso di cui al terzo comma dell'articolo 58", e secondo periodo, 73-bis, commi quarto e quinto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

b) gli articoli da 46 a 55 e 57, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

c) gli articoli da 92 a 96, 97, ad eccezione del sesto comma, e 98 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

d) l'articolo 8, commi dal quarto al nono, della legge 10 maggio 1976, n. 249, aggiunti dall'articolo 1 della legge 13 marzo 1980, n. 71;

e) l'articolo 2, ad eccezione dei commi settimo e ottavo, della legge 26 gennaio 1983, n. 18;

f) l'articolo 5, comma 11, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165;

g) l'articolo 54, ad eccezione del comma 8, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

h) l'articolo 34, commi 2 e 3 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

2. E' altresì abrogata ogni altra disposizione in contrasto con il presente decreto.

Articolo 17
Entrata in vigore

1. Il presente decreto legislativo entra in vigore il 1 aprile 1998. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662

(Il testo è stato coordinato con le disposizioni integrative e correttive approvate dal Consiglio dei Ministri in data 29 maggio 1998).

Articolo 1
Oggetto

1. Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria.

Articolo 2
Sanzioni amministrative

1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti.

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

3. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.

4. I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza.

Articolo 3
Principio di legalità

1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge piu' favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Articolo 4
Imputabilità

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

Articolo 5
Colpevolezza

1. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

2. Nei casi indicati nell'articolo 11, comma 1, se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente lire cento milioni, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel medesimo articolo 11, comma 1. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.

3. La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.

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

Articolo 6
Cause di non punibilità

1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti principi contabili e valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso non si considerano colpose le conseguenti a valutazioni estimative, ancorchè relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.

2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

3. 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.

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

5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

Articolo 7
Criteri di determinazione della sanzione

1. 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, nonchè alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.

3. 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.

4. 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.

Articolo 8
Intrasmissibilità della sanzione agli eredi

1. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Articolo 9
Concorso di persone

1. Quando piu' persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido piu' soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Articolo 10
Autore mediato

1. Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

Articolo 11
Responsabili per la sanzione amministrativa

1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.

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

3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o piu' persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione piu' grave.

4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella piu' grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella piu' grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.

6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.

7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorchè avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

Articolo 12
Concorso di violazioni e violazioni continuate

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

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

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

4. Le previsioni dei commi 1,2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore.

5. Se le violazioni riguardano periodi di imposta diversi, la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo.

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

7. 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.

8.Nei casi di accertamento con adesione, 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 di imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale 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.

Articolo 13
Ravvedimento

1. La sanzione è ridotta, semprechè la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un ottavo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

b) ad un sesto, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

c) ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonchè al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3.Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4.Il ravvedimento del contribuente nei casi di omissione o di errore non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore;

5. Le singole leggi ed atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Articolo 14
Cessione di azienda

1. 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.

nonchè per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

2. 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.

3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato 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.

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

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

Articolo 15
Trasformazione, fusione e scissione di società

1. La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l'articolo 2499 codice civile.

2. Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Articolo 16
Procedimento di irrogazione delle sanzioni

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonchè dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni..

3. Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati in solido, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione.

5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.

7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle

deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.

Articolo 17
Irrogazione immediata

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

2. E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento.

3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorchè risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3.

Articolo 18
Tutela giurisdizionale e ricorsi amministrativi

1. Contro il provvedimento di irrogazione è ammesso ricorso alle commissioni tributarie.

2. Se le sanzioni si riferiscono a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammesso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ricorso amministrativo in alternativa all'azione avanti all'autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa ed entro centottanta giorni dalla sua notificazione. Salvo diversa disposizione di legge, il ricorso amministrativo è proposto alla Direzione regionale delle entrate, competente in ragione della sede dell'ufficio che ha irrogato le sanzioni.

3. In presenza di piu' soggetti legittimati, se alcuno di essi adisce l'autorità giudiziaria, il ricorso amministrativo è improponibile, quello in precedenza proposto diviene improcedibile e la controversia pendente deve essere riproposta avanti al giudice ordinario nel termine di centottanta giorni dalla notificazione della decisione di improcedibilità.

4. Le decisioni delle commissioni tributarie e dell'autorità giudiziaria sono immediatamente esecutive nei limiti previsti dall'articolo 19.

Articolo 19
Esecuzione delle sanzioni

1. In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario.

2. La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, ne 546.

3. La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

4. Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie; la sanzione è riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito. L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se

dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta idonea garanzia.

5. Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4.

6. Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza.

7. Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

Articolo 20
Decadenza e prescrizione

1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 17, comma 3.

2. Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine è prorogato di un anno.

3. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

Articolo 21
Sanzioni accessorie

1. Costituiscono sanzioni amministrative accessorie:

a) 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;

b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi;

c) 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;

d) la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

2. Le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Articolo 22
Ipoteca e sequestro conservativo

1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autoriz-

zazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza.

4. In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

5. Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente, che provvede secondo le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I, del codice di procedura civile, in quanto applicabili.

6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

7. I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca. I provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.

Articolo 23
Sospensione dei rimborsi e compensazione

1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorchè non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

2. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

3. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporne la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

4. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione.

Articolo 24
Riscossione della sanzione

1. Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

2. L'ufficio o l'ente che ha applicato la sanzione può eccezionalmente consentirne, su richiesta dell'interessato in condizioni economiche disagiate, il pagamento in rate mensili fino ad un massimo di trenta. In ogni momento il debito può essere estinto in unica soluzione.

3. Nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito
residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

Articolo 25
Disposizioni transitorie

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore.

2. Gli articoli 3, 4, 5, 6, 8 e 12 si applicano ai procedimenti in corso alla data indicata nel comma 1.

3. I procedimenti in corso possono essere definiti, quanto alle sanzioni, entro sessanta giorni dall'emanazione dei decreti previsti dall'articolo 28, dagli autori della violazione e dai soggetti obbligati in solido con il pagamento di una somma pari al quarto dell'irrogato ovvero al quarto dell'ammontare risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa. E' comunque esclusa la ripetizione di quanto pagato. La definizione non si applica alle sanzioni contemplate nell'articolo 17, comma 3.

Articolo 26
Abolizione della soprattassa e della pena pecuniaria

1. Il riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonchè ad ogni altra sanzione amministrativa, ancorchè diversamente denominata, contenuto nelle leggi vigenti, è sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria, di uguale importo.

2. I riferimenti contenuti nelle singole leggi di imposta a disposizioni abrogate si intendono effettuati agli istituti e alle previsioni corrispondenti risultanti dal presente decreto.

3. Salvo diversa espressa previsione, i procedimenti di irrogazione delle sanzioni disciplinati nel presente decreto si applicano all'irrogazione di tutte le sanzioni tributarie non penali.

Articolo 27
Violazioni riferite a società, associazioni od enti

1. Le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto.

Articolo 28
Disposizioni di attuazione

1. Nel termine di quattro mesi dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana sono stabilite, con uno o piu' decreti del Ministro delle finanze, le modalità di pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione.

Articolo 29
Disposizioni abrogate

1. Sono abrogati:

a) gli articoli da 1 a 8, 11, 12, 15, da 17 a 19, 20, limitatamente alle parole "e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi", da 26 a 29 e da 55 a 63 della legge 7 gennaio 1929, n. 4;

b) il decreto ministeriale 1 settembre 1931;

c) i commi terzo, quarto, quinto e sesto, limitatamente alle parole "27, penultimo comma", dell'articolo 39 della legge 24 novembre 1981, n. 689;

d) nell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546:

1) nella rubrica, le parole "e delle sanzioni pecuniarie";

2) nel comma 3, le parole "e le sanzioni pecuniarie".

2. E' inoltre abrogata ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonchè della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto.

Articolo 30
Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il 1 aprile 1998. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473

Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662

(Il testo è stato coordinato con le disposizioni integrative e correttive approvate dal Consiglio dei Ministri in data 29 maggio 1998).

...omissis...

Capo II
Sanzioni in materia di imposta di bollo, imposta sulle assicurazioni private e contratti vitalizi, imposta sugli spettacoli, tasse sulle concessioni governative e sui contratti di borsa

Art. 8
Sanzioni in materia di tasse sulle concessioni governative

1. Al decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n.641, recante la disciplina delle tasse sulle concessioni governative, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) l'articolo 9 è sostituito dal seguente "Articolo 9 - Sanzioni -

1. Chi esercita un attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa, è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a lire 200 mila.

2. Il pubblico ufficiale che emette atti soggetti a tasse sulle concessioni governative senza che sia stato effettuato il pagamento del tributo, è punito con la sanzione da lire 200 mila a lire 1 milione, ed è tenuto al pagamento del tributo medesimo, salvo regresso.";

b) nell'articolo 10, il primo comma è abrogato; al terzo comma, le parole "pene pecuniarie" sono sostituite dalle seguenti: "sanzioni amministrative";

c) nell'articolo 11, al primo e al terzo comma, le parole "e delle soprattasse" sono soppresse.

...omissis...

Capo IV
Sanzioni in materia di tributi locali

Articolo 11
Sanzioni previste dal testo unico per la finanza locale

1. Al testo unico per la finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) l'articolo 292 è sostituito dal seguente:

"Articolo 292 (Sanzioni amministrative). - 1. Per l'omessa presentazione delle denunzie di cui all'articolo 274 si applica la sanzione amministrativa pari all'ammontare del tributo dovuto.

2. Per la denuncia incompleta o infedele si applica la sanzione dell'ottanta per cento dell'ammontare della maggiore tassa dovuta. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione di questa, si applica la sanzione da lire centomila a lire un milione.";

b) l'articolo 296 è abrogato.

Articolo 12

Sanzioni in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni, di tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche e di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani

1. Al decreto legislativo 15 novembre 1993, n.507, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 23, concernente le sanzioni relative all'imposta comunale sulla pubblicità, è sostituito dal seguente: "Articolo 23 - Sanzioni e interessi - 1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 8 si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta o del diritto dovuti, con un minimo di lire 100 mila.

2. Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100% della maggiore imposta o diritto dovuti. Se l'errore o l'omissione attengono a elementi non incidenti sulla determinazione di questi, si applica la sanzione da lire 100 mila a lire 500 mila.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte a un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta o del diritto se dovuti, e della sanzione.

4. Sulle somme dovute per l'imposta sulla pubblicità e per il diritto sulle pubbliche affissioni si applicano interessi di mora nella misura del 7% per ogni semestre compiuto, con decorrenza dal giorni in cui detti importi sono divenuti esigibili; interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme a esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito pagamento.";

b) nell'articolo 24, primo comma e secondo periodo, le parole "si osserva la disciplina generale delle sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie" sono sostituite dalle seguenti "si osservano le norme contenute nelle sezioni I e II del capo I della legge 24 novembre 1981, n. 689, o, per le violazioni delle norme tributarie, quelle sulla disciplina generale delle relative sanzioni amministrative";

c) l'articolo 53, concernente le sanzioni relative alla tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, è sostituito dal seguente: "Articolo 53 - Sanzioni e interessi - 1. Per l'omessa presentazione della denuncia si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della tassa dovuta, con un minimo di lire 100 mila.

2. Per la denuncia infedele si applica la sanzione dal 50 al 100% della maggior tassa dovuta. Se l'errore o l'omissione attengono a elementi non incidenti sulla determinazione di questa, si applica la sanzione da lire 100 mila a lire 500 mila.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte a un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento della tassa, se dovuta, e della sanzione.

4. Sulle somme dovute a titolo di tassa si applicano interessi moratori in ragione del 7% per ogni semestre compiuto.";

d) l'articolo 76, concernente le sanzioni relative alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi interni, è sostituito dal seguente: "Articolo 76 - Sanzioni e interessi - 1. Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della tassa o della maggiore tassa dovuta, con un minimo di lire centomila.

2. Se la denuncia è infedele si applica la sanzione dal 50 al 100% della maggiore tassa dovuta. Se l'omissione o l'errore attengono a elementi non incidenti sull'ammontare della tassa, si applica la sanzione amministrativa da lire 50 mila a lire 500 mila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'articolo 73, comma 3-*bis*, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei 60 giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2, primo periodo, sono ridotte a un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente all'avviso di accertamento.

4. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

5. Sulle somme dovute a titolo di tributo e addizionale si applicano interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura del 7% semestrale a decorrere dal semestre successivo a quello in cui doveva essere

eseguito il pagamento e fino alla data di consegna dei ruoli alla direzione regionale delle entrate nei quali è effettuata l'iscrizione delle somme predette."

Art. 13
Sanzioni in materia di imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni

1. Al decreto legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144, concernente, tra l'altro, l'istituzione dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 4, il comma 10 è abrogato;

b) l'articolo 5 è sostituito dal seguente: "Articolo 5 - Sanzioni e interessi - 1. Per l'omessa presentazione della denuncia si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'ammontare del tributo dovuto, con un minimo di lire 200 mila.

2. Se la denuncia è infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100% della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono a elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire 100 mila a lire 500 mila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei 60 giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

4. Le sanzioni indicate nei commi 1, 2 sono ridotte a un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

5. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

6. Sulle somme dovute per imposta si applicano gli interessi di mora nella misura prevista dall'articolo 7, comma 3, della legge 11 marzo 1988, n.67.".

Articolo 14
Sanzioni in materia di imposta comunale sugli immobili

1. L'articolo 14 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente le sanzioni e gli interessi relativi all'imposta comunale sugli immobili, è sostituito dal seguente: "Articolo 14 (Sanzioni ed interessi). - 1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila.

2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

4. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte ad un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

5. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

6. Sulle somme dovute per imposta si applicano gli interessi moratori nella misura del sette per cento per ogni semestre compiuto.".

Articolo 16
Norme applicabili

1. Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, compresa la disciplina transitoria concernente i procedimenti in corso.

...omissis...

Capo VII
Disposizioni comuni

Articolo 21
Entrata in vigore

1. Il presente decreto legislativo entra in vigore il 1 aprile 1998. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

D. Lgs. n. 471 del 1997

Relazione illustrativa dello schema di decreto delegato per la riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi

Il presente decreto costituisce parziale attuazione della delega legislativa conferita con l'art. 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 per la parte concernente l'adeguamento delle previsioni sanzionatorie ai principi che hanno trovato espressione nel decreto legislativo che detta le regole generali in materia di sanzioni tributarie **per la violazione di norme tributarie.**

...omissis...

Le previsioni sanzionatorie in materia di riscossione intendono a loro volta razionalizzare e semplificare quelle contemplate, in prevalenza, nel D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 stabilendo espressamente la loro applicazione rispetto alla riscossione di tutti i tributi.

L'art. 13 disciplina unitariamente le infrazioni concernenti la mancata esecuzione, totale o parziale, di versamenti diretti, in acconto o a saldo, ivi compresi i versamenti periodici previsti dalla legislazione sull'IVA, prevedendo l'applicazione, in tutti i casi, di una sanzione amministrativa commisurata al 30% del tributo non versato. **La disposizione si applica anche quando la maggior imposta dovuta o la minore eccedenza detraibile risulti a seguito di controllo della dichiarazione annuale, per errori di calcolo o materiali.**

...omissis...

L'art. 15 modifica incisivamente la disciplina dettata dall'art. 94, D.P.R. n. 602 del 1973 che sanzionava in maniera irrisoria (pena pecuniaria da lire 18.000 a lire 120.000) le ipotesi di incompletezza delle distinte di versamento e dei modelli di conto corrente postale utilizzati per i versamenti diretti. La nuova disciplina prevede che la sanzione venga applicata solo nel caso in cui le incompletezze impediscano di identificare il soggetto che effettua il versamento e di imputare la somma versata, così determinando iscrizioni a ruolo suscettibili di successivo sgravio. Per tali casi, tuttavia, prevede una sanzione da lire 200.000 a lire un milione, che tiene conto del danno arrecato all'amministrazione da comportamento negligente del contribuente.

...omissis...

Finalmente, l'art. 16 elenca le disposizioni abrogate e l'art. 17 stabilisce che l'entrata in vigore della nuova disciplina avvenga contemporaneamente all'entrata in vigore del decreto legislativo sui principi generali in materia di sanzioni amministrative non penali (**1° aprile 1998**).

D. Lgs. n. 472 del 1997

Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo recante princìpi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie

L'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 ha delegato il Governo della Repubblica ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione organica e il completamento della disciplina del sistema sanzionatorio tributario non penale.

Il presente schema di decreto attua la delega nella parte riguardante il riordino della materia mediante l'adozione di princìpi e regole generali realizzando una disciplina largamente innovativa, centrata sulla adozione di un'unica specie di sanzione cui viene impresso uno stampo schiettamente penalistico.

I primi otto articoli configurano, appunto, la sanzione amministrativa, prevedendo criteri di commisurazione ispirati alle disposizioni del codice penale e della legge 24 novembre 1981, n. 689. Viene in tal modo eliminato ogni equivoco circa la natura **apertamente** repressiva ed intimidatoria della risposta amministrativa apprestata dall'ordinamento alla violazione tributaria.

L'innovazione comporta l'applicazione integrale delle garanzie oggettive offerte dai princìpi di legalità, imputabilità e colpevolezza, cui si riferiscono i primi articoli dello schema, in armonia con quanto è previsto da tutti gli ordinamenti degli Stati dell'Unione europea.

In particolare, l'art. 1 determina l'oggetto del decreto.

Il comma 1 dell'art. 2 individua nel pagamento di una somma di denaro la sanzione principale tipica in materia tributaria prevedendo la possibilità che ad essa si aggiungano, nei casi espressamente contemplati, le sanzioni accessorie individuate dal successivo art. 21.

Il comma 2 riferisce la sanzione alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. **E' parso opportuno eliminare l'originario comma 3, in quanto, indicando tutte le possibili modalità di determinazione della sanzione, si configurava come norma priva di reale portata precettiva. La previsione, sostanzialmente coincidente, della legge delega, infatti, appare essere un criterio che il legislatore delegato è tenuto ad osservare più che nel disciplinare i princìpi generali della materia sanzionatoria, in occasione della determinazione delle singole sanzioni edittali.**

Con il comma 3 viene sancito il principio per cui la sanzione non produce interessi moratori; principio non derogato nell'ipotesi, peraltro del tutto eccezionale, di rateazione del debito (art. 24).

Il comma 4, infine, con previsione analoga a quella dettata per le sanzioni relative alle infrazioni previste dal codice della strada, contempla l'adeguamento delle misure minime e massime della sanzione e della sanzione fissa alle variazioni dell'indice del costo della vita.

L'art. 3 consacra il "principio di legalità".

I commi 2 e 3 riferiscono il principio penalistico del *favor rei* alle ipotesi di soppressione della previsione punitiva e di successione di leggi che prevedono diverse misure della sanzione. In particolare, nel caso di violazione non più sanzionata, il provvedimento, ancorché definitivo, non costituisce titolo per la riscossione delle somme non ancora pagate, mentre è sembrato ragionevole tenere ferma l'efficacia del provvedimento divenuto definitivo nel caso di mutamento di entità della sanzione.

L'articolo 4 disciplina l'imputabilità dell'autore della violazione, rinviando ai criteri fissati nel codice penale.

L'articolo 5 regola l'elemento soggettivo, stabilendo, nel comma 1, che per la punibilità è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, essendo indifferente la misura dell'elemento soggettivo (dolo o colpa). Tuttavia, in accoglimento di un espresso rilievo della commissione parlamentare riguardante il più ampio problema della responsabilità di soggetti che agiscono per conto altrui (persona fisica, associazione, società o ente, con o senza personalità giuridica), nel comma 2 si è ritenuto di introdurre una distinzione nell'ambito dell'elemento soggettivo, finalizzata a consentire la limitazione della responsabilità patrimoniale di detti soggetti. Invero, è previsto che quando la violazione non è commessa con dolo o con colpa grave, concetto, quest'ultimo, espressamente definito nel comma 3, per evitare dispute interpretative, l'autore della violazione, nei cui confronti viene comunque irrogata la sanzione (così come stabilisce la legge di delegazione), non è

assoggettato a procedura esecutiva, per la riscossione dell'importo stabilito con la sanzione, se non entro il limite di cento milioni di lire. La norma trova applicazione anche quando la sanzione irrogata sia stata determinata tenendo conto della recidiva del responsabile, del concorso di violazioni e della continuazione fra le stesse. L'importo stabilito nel comma 2 è suscettibile di adeguamento alle variazioni del costo della vita ed è soggetto alla riduzione ad un quarto, secondo la previsione dell'art. 16, comma 3, in caso di definizione immediata.

Si sottolinea che la colpa discende oltre che da negligenza, imprudenza o imperizia, dall'inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (art. 43 cod. pen.), cosicchè, di fronte ad una violazione tributaria, l'onere di dimostrarne l'inesistenza grava sull'autore della violazione. Naturalmente, stante la previsione del comma 1, purché la condotta sia cosciente e volontaria, non necessita di dimostrazione l'elemento soggettivo della colpa lieve (desumibile per differenza dalla colpa grave), spettando all'autore della violazione l'onere di dimostrare la carenza anche di tale grado minimo della colpa. Per converso grava sull'amministrazione finanziaria la prova dell'elemento soggettivo doloso o della colpa grave.

L'art. 6 disciplina le cause di non punibilità. Accanto all'errore incolpevole, il secondo comma menziona espressamente le violazioni determinate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme e quelle che discendono da indeterminatezza dei modelli per le dichiarazioni o per il pagamento, ovvero delle richieste di informazioni. La norma riprende il contenuto dell'art. 8, decreto legislativo n. 546/92 e di altre previsioni disseminate nell'ordinamento, ma abbraccia un ambito più vasto. Considera infatti giustificate anche le violazioni causate da un comportamento dell'amministrazione e prevede che le sanzioni possano essere disapplicate anche dagli uffici e, per violazioni attinenti a liti non riconducibili alla giurisdizione delle commissioni tributarie, anche dal giudice ordinario.

Il comma 3 esclude la punibilità del contribuente, sostituto o responsabile d'imposta, quando il mancato pagamento del tributo è addebitabile esclusivamente a terzi a condizione che il fatto venga denunciato all'autorità giudiziaria. Si intendono così prevenire accordi fraudolenti diretti a conseguire l'impunità. La norma sottintende l'impossibilità di deleghe diverse da quelle concernenti il versamento del tributo e dovrebbe sollecitare la sorveglianza degli obbligati sull'esecuzione del pagamento ad altri rimesso.

Il comma 4 ammette, sia pur sul piano teorico, il rilievo dell'ignoranza inevitabile della previsione punitiva connettendosi al principio fissato dalla Corte costituzionale in materia penale. Il comma 5 configura come scriminante la sola ipotesi di forza maggiore. La limitazione si fonda sull'estrema difficoltà di configurare un caso fortuito determinante una violazione tributaria: del resto, quando una simile eventualità potesse verificarsi, si tradurrebbe comunque nell'esclusione dell'elemento soggettivo necessario per la punibilità. Per identica ragione non sono state richiamate le altre scriminanti previste dal codice penale.

L'art. 7 disciplina i criteri di determinazione della sanzione, riprendendo quelli dettati dall'art. 4 della legge n. 4 del 1929 in relazione alla pena pecuniaria e dall'art. 11 della legge n. 689 del 1981 in relazione alla sanzione amministrativa.

Il comma 3 disciplina la recidiva, prevedendo l'aumento della sanzione fino alla metà nei confronti di chi sia incorso, nei tre anni precedenti, in violazioni della stessa indole. L'aumento è tuttavia escluso quando le precedenti trasgressioni sono state definite ai sensi dell'art. 16 o in esito ad accertamento con adesione ovvero sono state rimosse in esito a ravvedimento (art. 13).

Riprendendo una previsione del D.M., 1 settembre 1931, che viene espressamente abrogato, il comma 4 ammette la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo edittale qualora ricorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione fra entità del tributo cui la violazione si riferisce e sanzione medesima.

L'art. 8 prevede, in linea con l'art. 7 della legge n. 689 del 1981, che non si trasmette agli eredi dell'obbligazione avente ad oggetto il pagamento della sanzione. Questa disposizione non fa venir meno la responsabilità dei soggetti per conto dei quali ha agito l'autore della violazione, che, come si dirà illustrando l'art. 11, assume particolare rilevanza nel nuovo sistema sanzionatorio anche quando la morte dell'autore della violazione si sia verificata anteriormente all'irrogazione della sanzione, secondo l'espressa prescrizione della delega.

I successivi due articoli disciplinano il concorso di più persone nella violazione tributaria ed il caso dell'autore mediato.

L'art. 9, in aderenza alle previsioni dell'art. 5 della legge n. 689 del 1981 e dell'art. 110 del codice penale, disciplina l'ipotesi del concorso di persone, stabilendo l'applicazione di un'autonoma sanzione ad ogni coautore della violazione. Al principio deroga, peraltro, il secondo periodo del comma 1, prevedendo per le violazioni consistenti nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati più soggetti (caso tipico l'omissione della dichiarazione della successione), l'irrogazione di un'unica sanzione in modo che il pagamento di uno dei debitori liberi gli altri. Non è raro, infatti, che le leggi tributarie pongano a carico di più soggetti l'adempimento di un obbligo prevedendo che l'adempimento compiuto da uno qualsiasi di essi liberi gli altri. Come esempio evidente si può ricordare l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione ed anche l'obbligo di dichiarazione ai fini delle imposte dirette posto a carico dei soci (amministratori) delle società di persone. In questi casi l'irrogazione di altrettante sanzioni a ciascuno degli obbligati e la rigorosa applicazione del principio penalistico per il quale ciascuno dei trasgressori dovrebbe essere assoggettato ad autonoma sanzione appare incongruo rispetto alla disciplina sostanziale e condurrebbe a conseguenze manifestamente inique.

L'art. 10 prevede la responsabilità di colui che abbia indotto l'autore materiale in errore incolpevole o che si sia avvalso di persona incapace di intendere e di volere. Esso tende a reprimere comportamenti antigiuridici mediati: si può pensare al caso in cui un soggetto induca in errore il proprio rappresentante sottoponendogli documenti falsi in modo che questi, per esempio, presenti una dichiarazione infedele. La previsione deve poi essere coordinata con l'art. 6, comma 2, cosicché, per quanto specificamente riguarda il professionista, non è prospettabile responsabilità per i pareri resi e le indicazioni date nell'ambito della sua attività, se non nei casi di colpa grave. La disposizione tuttavia non esclude, ovviamente, la responsabilità dei coautori della violazione nelle ipotesi di concorso.

Gli artt. 11 e 12 riguardano due istituti fondamentali nell'economia della nuova disciplina.

In proposito, la commissione parlamentare ha formulato un'osservazione riguardante la problematica di coniugare il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione, stabilito dalla legge di delegazione, con l'esigenza di non irrogare sanzioni di importo così elevato da trascendere la capacità contributiva del trasgressore, quando quest'ultimo abbia agito per conto o nell'interesse del contribuente, sul cui patrimonio si sono riservati i vantaggi economici della violazione. In proposito si è sviluppato un ampio dibattito, sul quale ha dominato il timore che la responsabilità personale di amministratori di società e di dipendenti comporti pesi insostenibili per le persone fisiche, con efficacia intimidatoria tale da paralizzare l'attività dei predetti soggetti, quando investiti di responsabilità in materia tributaria, soprattutto nelle società medie e grandi, determinandone l'ingessamento e compromettendone l'operatività. Ciò in quanto, nonostante la notevole generale attenuazione delle sanzioni, determinata non soltanto da congrue riduzioni delle loro misure edittali, ma anche e soprattutto dalla nuova disciplina del concorso e della continuazione, nonché dalla generalizzata possibilità di conseguire abbattimenti (artt. 13, 16 e 17), le sanzioni medesime, generalmente collegate all'ammontare del tributo evaso, possono raggiungere entità elevate, tanto da apparire incongrue rispetto alle situazioni economiche proprie delle persone fisiche, anche se titolari di redditi e di patrimoni notevoli.

Ciò premesso, si deve subito notare, alla luce del contenuto della delega legislativa, che non si può mettere in discussione il principio di personalità della sanzione, l'adozione del quale risponde peraltro palesemente ad esigenze di giustizia oltre che all'esigenza di conferire al sistema sanzionatorio una efficacia intimidatoria effettiva, pressoché assente in quello fondato sulla responsabilità diretta della società e degli enti.

Per elidere il denunciato inconveniente, si ritiene praticabile una soluzione incentrata sulla distinzione tra violazioni commesse con dolo o colpa grave, e violazioni che, benché colpose, costituiscono invece espressione di comportamenti connessi ad interpretazioni della norma violata non irragionevoli, cioè di comportamenti che sono espressione di negligenza o di errore non evidenti o macroscopici. Le preoccupazioni innanzi accennate possono infatti essere ragionevolmente condivise rispetto a questa categoria di violazioni, mentre non meritano di essere raccolte rispetto ai comportamenti di mala fede o che sfiorano la mala fede, ossia a condotte caratterizzate dal dolo,

costituenti attuazione del deliberato intento di violare la legge tributaria in funzione di evadere l'obbligo costituzionale di concorrere nelle spese pubbliche, ovvero rispetto ai comportamenti caratterizzati da colpa grave, cioè posti in essere con palese ed indiscutibile negligenza, violando norme il cui significato non può essere ragionevolmente messo in discussione.

Se, fino ad oggi, la giurisprudenza prevalente e buona parte della dottrina ritenevano che l'applicazione delle sanzioni tributarie potesse avvenire anche indipendentemente dall'esistenza di un elemento soggettivo che qualificasse il comportamento in violazione della norma, cosicché l'introduzione del principio di colpevolezza costituisce un'innovazione della riforma, par chiaro come non sia possibile giungere addirittura a limitare l'applicazione della sanzione alla colpa grave, come pure accade in altri ordinamenti europei (la colpa grave, per esempio, è considerata necessaria, nel diritto tedesco, dall'art. 378 della *Abgabenordnung*: legge generale per le imposte, per la repressione dell'evasione d'imposta costituente violazione amministrativa, in caso di dolo il fatto è considerato reato, ed analogo regime vige nei Paesi Bassi) e come sia invece necessario mantenere la punibilità con sanzione amministrativa anche in caso di colpa lieve, così come accade nel diritto spagnolo. E' tuttavia possibile differenziare le fattispecie stabilendo una attenuazione rilevante della responsabilità nei casi di colpa non qualificata e limitando ad una somma massima l'entità della sanzione irrogabile in concreto ed anche eventualmente con il prevedere una generalizzata riduzione delle misure edittali. A queste misure mitigatrici si è ritenuto opportuno aggiungere la previsione della possibilità, sempre nei casi di infrazioni commesse senza dolo o colpa grave, di assunzione del debito dell'autore della violazione da parte della società o dell'ente.

L'applicazione di questi princìpi, come già anticipato in relazione all'art. 5, ha comportato l'introduzione dei commi 2 e 3 in quest'ultimo articolo (riguardanti la limitazione di responsabilità del trasgressore per le violazioni compiute senza dolo o colpa grave) e la riscrittura dell'art. 11 rispetto al testo licenziato dalla commissione parlamentare.

Il nuovo art. 11 disciplina il regime della responsabilità dei soggetti che hanno tratto vantaggio dalla violazione compiuta da altri. Nel comma 1, definiti i rapporti nell'ambito dei quali operano le previsioni innanzi accennate (rappresentanza legale o negoziale della persona fisica, rapporto di lavoro subordinato, di mandato, di preposizione institoria con società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica), è ribadito il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione, cui si affianca l'obbligazione sussidiaria, sulla scorta del modulo legislativo della persona civilmente obbligata per la multa o per l'ammenda, dei soggetti che traggono vantaggio economico dalla violazione. Questi ultimi, infatti, sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata ed hanno diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione. Naturalmente, l'amministrazione finanziaria non potrà agire per la riscossione della sanzione nei confronti del responsabile se il soggetto obbligato in via sussidiaria ha adempiuto l'obbligazione.

Il comma 2 introduce una presunzione relativa di identificazione del responsabile della violazione, per agevolare l'azione della amministrazione finanziaria.

Nei commi 3, 4 e 5 si prevede che, nel caso di concorso di persone nella violazione, l'obbligazione sussidiaria è commisurata alla più grave delle sanzioni irrogate e prevedendo altresì che detta obbligazione si estingue con il pagamento della sanzione da parte del trasgressore. Quando invece la violazione non è commessa con dolo o con colpa grave il pagamento della sanzione più grave irrogata estingue tutte le obbligazioni dei concorrenti. In tal caso l'obbligazione sussidiaria è limitata alla parte eccedente il quantum a carico del trasgressore.

In applicazione dell'ulteriore misura di favore cui si è fatto cenno, nel comma 6 è previsto l'accollo del debito del trasgressore.

Infine il comma 7, dando attuazione ad un principio contenuto nella legge delega, prevede che la responsabilità dell'obbligato sussidiario permane anche quando il trasgressore sia deceduto prima dell'irrogazione della sanzione nei suoi confronti.

L'art. 12 detta la disciplina del concorso di violazioni e della continuazione. Questa costituisce sul piano pratico l'innovazione probabilmente più rilevante espressa nella nuova disciplina giacché rende obbligatoria l'applicazione di un'unica sanzione, congruamente elevata nell'ammontare, sia in presenza di plurime violazioni di una stessa disposizione di legge, sia in presenza di più violazioni di disposizioni

diverse suscettibili di considerazione oggettivamente unitaria in quanto tendenti alla realizzazione di un'evasione e ciò così nel caso in cui il comportamento sia giunto a realizzarla, come nel caso in cui la progressione sia stata anticipatamente interrotta.

In armonia con la disciplina del concorso **di reati** di cui all'art. 81 del codice penale, qualora con una sola azione od omissione vengano violate diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi, ovvero commesse, **anche con più azioni od omissioni, diverse** violazioni della stessa disposizione, la sanzione è commisurata alla violazione più grave aumentata fino al doppio.

Per ciò che concerne la continuazione, non potendo utilizzare la nozione di "disegno criminoso", di cui all'art. 81 **del codice penale,** che sottintende necessariamente il dolo, si è valorizzata l'obiettiva convergenza di più trasgressioni tese all'evasione, in quanto pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo.

E' parso infatti che nei casi di più violazioni formali "funzionali" alla dichiarazione infedele (evidente la progressione, in materia di I.V.A., tra omessa fatturazione, omessa registrazione e dichiarazione, così come, in materia di imposte dirette, tra irregolare tenuta delle scritture contabili e dichiarazione) la sanzione debba avere riguardo essenzialmente alla violazione sostanziale e, di conseguenza, questa soltanto (e cioè, negli esempi, l'infedele dichiarazione) debba formare oggetto di sanzione, anche se aumentata nella misura, per tener conto delle violazioni formali "assorbite". Nei casi in cui, poi, alle violazioni formali non faccia seguito la dichiarazione infedele, è ragionevole unificare le violazioni medesime benché, di fronte alla loro pluralità, quella irrogabile possa rivelarsi relativamente modesta. Si tende in questo modo ad incentivare la desistenza del contribuente da un comportamento volto a realizzare l'evasione.

Si è prevista l'applicazione dell'istituto anche alle violazioni commesse in diversi periodi d'imposta, stabilendo, tuttavia, che la continuazione viene interrotta dalla contestazione delle violazioni.

Infine, in sintonia con la previsione dell'ultimo comma dell'art. 81 del codice penale, il comma 6 stabilisce, facendo applicazione del principio del *favor rei*, che la sanzione da irrogare in applicazione delle disposizioni sul concorso di violazioni e sulle violazioni continuate non può comunque eccedere quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni, unificate *quoad peonam*.

L'art. 13 risponde alla specifica esigenza di consentire al trasgressore di rimuovere la violazione mediante ravvedimento ed individua fattispecie tipiche di riduzione automatica della sanzione.

La lettera a) del comma 1 si riferisce alle ipotesi di ritardato pagamento del tributo o di un acconto ed abbatte la sanzione ad un ottavo del minimo nell'ipotesi in cui il pagamento venga eseguito nel termine di trenta giorni. La lettera b) contempla le ipotesi di errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo dovuto e anch'esso l'abbatte ad un ottavo del minimo nell'ipotesi di regolarizzazione attuata entro tre mesi. La lettera c) riduce la sanzione ad un sesto del minimo nei casi di regolarizzazione di errori ed omissioni, anche se incidenti sull'ammontare o sul pagamento del tributo, se la regolarizzazione viene attuata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa **all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione,** ovvero, se non è prevista dichiarazione **periodica,** entro un anno dall'omissione o dall'errore. Finalmente, la lettera d) riduce ad un ottavo la sanzione minima prevista per l'omissione della dichiarazione quando questa venga presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Le varie previsioni e, in particolare, quella di cui alla lettera c) intendono incentivare il *ravvedimento operoso* già previsto in materia di imposte dirette, estendendolo a tutti i tributi ed accentuandone in modo notevole la convenienza.

In accoglimento di uno specifico suggerimento della commissione parlamentare, si è ritenuto opportuno non esercitare la delega legislativa riguardo il principio di specialità. Infatti, si è ritenuto che, anche in previsione della riforma della disciplina dei reati tributari ormai avviata, sia migliore soluzione quella di non alterare la normativa vigente, lasciando all'intervento penale la scelta di una eventuale introduzione del principio in questione.

L'art. 14 riafferma il principio già fissato dall'art. 19 della legge n. 4 del 1929: esso, tuttavia, migliora il sistema previgente, giacché equipara alla certificazione negativa il mancato rilascio, entro un termine ragionevole, da parte **degli uffici dell'amministrazione finanziaria** e dell'ente locale, dell'attestazione circa la sussistenza di contestazioni e di debiti per sanzioni.

L'art. **15** prevede la successione della società risultante dalla trasformazione o fusione nei debiti di quella originaria, ferma la responsabilità illimitata dei soci in relazione a debiti per sanzioni relative ad infrazioni commesse prima della trasformazione della società di persone in società di capitali secondo e con i limiti previsti dall'art. 2499 del codice civile.

Per il caso di scissione, è parso necessario prevedere la responsabilità solidale delle società ed enti risultanti.

L'art. **16** disciplina il procedimento di contestazione e irrogazione della sanzione da parte dell'ufficio competente all'accertamento del tributo.

Il contraddittorio anticipato rispetto al provvedimento di irrogazione è assicurato dalla notificazione di un atto di contestazione, dopo la quale il trasgressore e **i soggetti obbligati in via sussidiaria ai sensi dell'art. 11, comma 1,** possono definire la controversia con il pagamento della sanzione in misura ridotta, ovvero produrre deduzioni difensive. Se gli obbligati non intendono definire la controversia, né presentare deduzioni, è senz'altro possibile il ricorso contro l'atto di contestazione che in tal caso si considera provvedimento di irrogazione.

Proposte le deduzioni, se l'ufficio o l'ente le ritiene infondate emana provvedimento di irrogazione motivato anche in ordine al loro contenuto.

Ai sensi dell'art. **17, in accoglimento di un'osservazione della commissione parlamentare,** la sanzione, correlata all'ammontare del tributo può essere irrogata contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica. L'esclusione del contraddittorio anticipato si connette alle previsioni concernenti l'accertamento con adesione che opera in tali fattispecie. **Anche in tal caso è ammessa, la definizione agevolata prevista nell'art. 16 comma 3.**

Il comma 3 prevede l'immediata iscrizione a ruolo della sanzione relativa a mancato o ritardato pagamento dei tributi, **anche se risultante da liquidazioni eseguite ai sensi delle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto: in questo caso non trova applicazione l'istituto della definizione agevolata.**

L'art. **18** disciplina il ricorso avanti alle commissioni tributarie per le violazioni inerenti a tributi che rientrano nella loro giurisdizione. Per le altre ipotesi, contempla ricorso amministrativo nonché azione avanti all'autorità giudiziaria ordinaria. Tenuto conto dell'orientamento più volte espresso dalla Corte costituzionale, il ricorso amministrativo è alternativo all'azione giudiziaria e tende ad assicurare una tutela accelerata rispetto a quella del giudice.

Il comma 3 fissa la disciplina del concorso di azioni amministrative e giurisdizionali ed il comma 4 prevede l'immediata esecutività delle decisioni degli organi investiti del giudizio.

Anche questa è una innovazione di carattere fondamentale, visto che, fino ad oggi, l'esecuzione delle sanzioni amministrative (specificamente della *pena pecuniaria*) è rinviata al momento in cui il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo. L'esecuzione (parziale) in base a sentenza di primo grado (o a decisione amministrativa) è ampiamente giustificata non potendosi cogliere alcuna differenza realmente significativa tra esecuzione provvisoria della pretesa tributaria ed esecuzione provvisoria della sanzione. E' logico presumere che la nuova disciplina concorrerà in maniera sensibile sia a sfoltire le controversie in grado di appello, sia ad incentivare l'utilizzazione delle varie forme di definizione agevolata, sia, infine, a restituire serietà al sistema sanzionatorio il cui funzionamento è stato finora del tutto insoddisfacente anche a causa dei tempi lunghissimi frapposti all'esecuzione delle sanzioni, del resto quasi sempre evitate in grazia dei frequenti provvedimenti di clemenza.

D'altra parte, l'esecuzione provvisoria è circondata da garanzie specifiche (possibilità di sospensione giudiziaria e, addirittura, sospensione assicurata dalla prestazione di idonea garanzia). Ed infatti l'art. **19** richiama le disposizioni dettate dall'art. 68, primo e secondo comma, del D. Lgs. n. 546 del 1992 inerenti al pagamento del tributo in corso di giudizio, riferendo la disciplina ivi espressa alla sanzione. Nello stesso tempo, la norma conferisce alle commissioni tributarie regionali il potere di sospendere l'esecuzione obbligandole alla sospensione se viene offerta idonea garanzia. Regole simili sono dettate per l'esecuzione delle decisioni dell'autorità amministrativa e delle sentenze del giudice ordinario. L'esecuzione delle sanzioni accessorie è invece ammessa soltanto quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

L'art. **20** stabilisce il termine di decadenza per la contestazione della sanzione ovvero per la sua irrogazione (artt. **16 e 17**). Il comma 2 contempla la proroga di un anno del termine medesimo se la

notificazione dell'atto o del provvedimento è stata eseguita ad almeno uno degli autori della violazione o **degli obbligati in via sussidiaria.** Si intende così consentire all'Amministrazione di intraprendere tempestivamente il procedimento di irrogazione anche nei confronti del soggetto indicato come *vero autore* nelle difese svolte da colui nei cui confronti sia stata attuata la contestazione.

La norma, infine, disciplina il termine prescrizionale del diritto alla riscossione della sanzione, interrotto, con effetto permanente, dall'impugnazione del provvedimento che la irroga.

L'art. **21** individua le sanzioni accessorie rinviando alle singole leggi d'imposta per la previsione dei casi in cui esse si applicano e la determinazione dei loro limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e alle misure edittali della sanzione principale.

L'art. **22** disciplina l'iscrizione di ipoteca e l'esecuzione del sequestro conservativo, rimettendo i relativi poteri al giudice speciale tributario e, in mancanza della sua giurisdizione, al tribunale, competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente.

Il comma 6 prevede che l'esecuzione delle misure cautelari possa essere evitata con la prestazione di idonea garanzia; il comma 7 impone all'ufficio di intraprendere il procedimento di irrogazione della sanzione nel termine massimo di centoventi giorni, pena la perdita di efficacia dei provvedimenti cautelari. **Seguendo una sollecitazione della commissione parlamentare si è ritenuto utile prevedere un procedimento per la cancellazione dell'ipoteca quando il giudizio di merito non si concluda con sentenza. Se il ricorso o la domanda riguardante il merito sono accolti solo parzialmente è prevista una proporzionale riduzione della misura cautelare imposta, che, su istanza di parte, viene stabilita dal giudice che ha pronunciato la sentenza: in caso di accoglimento parziale, ma senza rinvio, del ricorso per cassazione provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con tale mezzo di gravame.**

L'art. **23** prevede che, ove intervenga la contestazione di una violazione, il pagamento del credito per rimborso vantato dal trasgressore o dagli obbligati sussidiari possa essere sospeso. La sospensione é tuttavia limitata all'ammontare della sanzione indicata nell'atto ovvero a quello risultante dalla sentenza o dalla decisione amministrativa. Il comma 2 contempla la compensazione fra debito per sanzioni risultante da provvedimento definitivo e credito per rimborso. Sono assicurati, in ogni caso, il rimedio giurisdizionale e la possibilità di sospensione dei provvedimenti.

L'art. **24** richiama, per la riscossione, le disposizioni riguardanti l'esazione dei tributi cui la violazione si riferisce e prevede la possibilità di rateazione del pagamento a favore di chi versi in condizioni economiche disagiate. **Non si è ritenuto di accogliere un suggerimento della commissione parlamentare finalizzato a prevedere che la riscossione della sanzione possa avvenire solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio, ovvero dopo la pronuncia di una sentenza ricorribile solo per cassazione. Ciò in quanto la delega legislativa stabilisce che la disciplina della riscossione della sanzione deve conformarsi a quella dei tributi. Neppure è stato accolto l'ulteriore suggerimento della medesima commissione di eseguire la sanzione nei confronti dell'autore della violazione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che decide sulla violazione, consentendo fino a tale momento di riscuotere la sanzione nei confronti del contribuente. Invero, a parte l'osservazione che in moltissimi casi contribuente e autore della violazione possono coincidere, una norma quale quella suggerita dalla commissione parlamentare comprometterebbe del tutto il principio di personalità della sanzione.**

Gli artt. da **25 a 29** dettano previsioni transitorie e di coordinamento con la disciplina previgente all'entrata in vigore del decreto. In particolare, l'art 25, connette l'applicazione delle nuove norme alle violazioni non ancora contestate o irrogate alla data di entrata in vigore del decreto medesimo, salva però l'applicazione immediata delle regole inerenti al principio di legalità, all'imputabilità, all'elemento soggettivo, alle cause di non punibilità, al concorso formale e alla continuazione. Il comma 3 ammette la definizione dei procedimenti caratterizzati dalla non definitività del provvedimento mediante il pagamento di un quarto della sanzione irrogata dall'ufficio o risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa. Si consente così di definire in maniera agevolata i procedimenti ancor non esauriti in modo da *minimizzare* le disparità di trattamento pur non rilevanti, da un punto di vista giuridico, in quanto connesse necessariamente al mutamento della disciplina generale delle sanzioni.

L'art. **26** sostituisce il riferimento alle sanzioni della pena pecuniaria e della soprattassa con il riferimento alla sanzione amministrativa pecuniaria, **precisando altresì che il riferimento a disposizio-**

ni e istituti abrogati, contenuti nelle singole leggi d'imposta, si intende effettuato ai corrispondenti istituti e previsioni introdotti con il presente decreto. L'art. 27 trasforma le violazioni finora riferite alle società, *associazioni* o enti commesse dopo l'entrata in vigore del decreto in sanzioni riferite alla o alle persone fisiche autrici della violazione.

L'art. 28 richiama l'esigenza che vengano disciplinate prima dell'entrata in vigore del decreto, le modalità per il pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione tenuto conto, in particolare, che, fin da quest'ultima data, deve essere possibile avvalersi della definizione agevolata di cui all'art. 25, comma 3, e degli abbattimenti per ravvedimento di cui all'art 13.

L'art. 29 abroga le norme incompatibili con quelle del decreto ed espressamente, fra le altre, quelle comprese nella legge n. 4 del 1929 e nel D.M.. 1 settembre 1931.

In accoglimento di un suggerimento della commissione parlamentare, si è abbreviato l'originario termine dell'entrata in vigore del decreto legislativo, fissandola, nell'art. 30, per la data del 1° aprile 1998: il termine dilatorio è necessario perché l'amministrazione finanziaria e gli enti impositori possano predisporsi ad applicare le nuove norme.

D. Lgs. n. 473 del 1997

Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo delegato sulle sanzioni amministrative per violazioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi e di altri tributi indiretti

Lo schema di decreto delegato proposto costituisce attuazione parziale dell'art. 3, comma 133 della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 in materia di revisione e completamento del sistema sanzionatorio amministrativo per le violazioni delle norme tributarie.

Il decreto legislativo in commento, a completamento e a chiusura della revisione, disciplina, in particolare, le sanzioni amministrative relative alle violazioni in materia di imposte di registro, sulle successioni e donazioni, sull'incremento di valore degli immobili, ipotecaria e catastale, di bollo, sulle assicurazioni private e contratti vitalizi, sugli spettacoli, di tasse sulle concessioni governative, sui contratti di borsa, di tributi doganali, di imposte sulla produzione e sui consumi, di tributi locali, sulle tasse di circolazione, sulle tasse automobilistiche e gli abbonamenti alle radioaudizioni e alla televisione e, finalmente, alle violazioni concernenti la legislazione sull'anagrafe tributaria e codice fiscale.

Il carattere eterogeneo dei tributi in ordine ai quali viene attuato l'intervento e il fatto che l'adattamento ai criteri consacrati nella legge delega ed attuati nello schema di decreto legislativo che ha fissato i principi generali in tema di sanzioni non presuppone radicali modificazioni dei singoli impianti normativi, ha consigliato, diversamente da quanto si è fatto nel decreto legislativo riguardante le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e la riscossione, di operare mediante modificazioni ed integrazioni alle norme già contemplate nelle singole leggi. Pur adottando questa tecnica di intervento, si è rispettata la filosofia sottesa alla revisione compiuta, appunto, in materia di imposte dirette, di I.V.A. e di riscossione: si è quindi cercato di semplificare il sistema secondo moduli e regole tendenzialmente omogenee, vuoi sul terreno delle fattispecie costituenti violazioni, vuoi in relazione all'entità delle sanzioni.

Le innovazioni di maggior rilievo che, in uno sguardo d'insieme, caratterizzano il decreto, possono essere così riassunte.

Nella scia delle previsioni espresse dagli schemi di decreto più volte richiamati, le violazioni inerenti alla registrazione degli atti e quelle relative alle dichiarazioni sono state distinte, da un lato, in violazioni concernenti l'omessa richiesta di registrazione o presentazione delle dichiarazioni e l'infedele indicazione di dati o elementi attinenti alla determinazione della base imponibile o dell'imposta, e, da un altro, in violazioni schiettamente formali, non suscettibili, cioè, di ridondare sulla determinazione del tributo e di concretizzare una fattispecie di evasione.

Tenuto conto, ancora una volta, delle norme espresse negli schemi di decreto concernenti i princìpi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, nonché in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi, sono state abrogate, in seno a tutte le leggi esaminate, le norme sul mancato o insufficiente versamento, quelle volte a stimolare, mediante l'abbattimento dell'entità delle sanzioni, l'eliminazione delle conseguenze connesse alle violazioni, le previsioni concernenti il procedimento di applicazione delle sanzioni e quelle inerenti al loro pagamento. Ed infatti, mentre la fattispecie di omesso versamento risulta già disciplinata, in via generale, dal Titolo II del decreto riguardante le sanzioni per violazioni in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi, il ravvedimento, il procedimento di contestazione e irrogazione e quello inerente all'esecuzione, giacchè disciplinati dagli artt. 13, 16, 17 e 19 del decreto sui princìpi, costituiscono istituti di natura generale, come tali applicabili indipendentemente da specifici richiami.

Per le violazioni concernenti tutti i tributi revisionati si è poi provveduto a rideterminare l'entità delle sanzioni, tenuto conto, ancora una volta, dei criteri espressi dalla legge delega ed in specie di quello concernente la "loro migliore commisurazione" alla gravità delle violazioni cui si riferiscono e di quello volto ad assicurare un loro avvicinamento, almeno tendenziale, all'entità delle sanzioni previste dagli ordinamenti dei Paesi membri dell'Unione europea (art. 3, comma 133, lett. q).

...omissis...

Per le tasse sulle concessioni governative, l'art. 8 dispone l'abrogazione dell'ultimo comma dell'art. 9, del primo comma dell'art. 10 e dell'art. 11 del D.P.R. n. 641 del 1972. Ed infatti, mentre la fattispecie disciplinata dall'ultimo comma dell'art. 9 e il procedimento relativo ai ricorsi amministrativi, dettato dall'art. 11, trovano ora corrispondenza, rispettivamente, nell'art. 13 e nell'art. 19 del decreto sui principi, il richiamo espresso alla legge n. 4 del 1929 compiuto dall'art. 11 appare non più pertinente, considerata l'abrogazione disposta dall'art. 30 del decreto testé citato.

...omissis...

Il Capo IV si occupa della normativa inerente ai tributi locali, in particolare, oltrechè del Testo unico per la finanza locale del 1931 (art. 11), del d. lgs. n. 507 del 1993 per ciò che concerne l'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e quella per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (art. 12), della legge n. 144 del 1989 in tema di imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (art. 13), del d. lgs. n. 504 del 1992 in relazione all'imposta comunale sugli immobili (art. 14) e, finalmente, della legge n. 549 del 1995 sul tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (art. 15).

Per tutti i tributi revisionati si è tentato di introdurre una disciplina assai simile a quella che ora caratterizza i tributi erariali. Ed infatti, per ciò che concerne la dichiarazione, si è distinto fra violazioni capaci di concretizzare una fattispecie di evasione (omessa presentazione della dichiarazione, ovvero presentazione della stessa con dati infedeli) e violazioni non suscettibili di ridondare sulla determinazione dell'imposta (errori c.d. formali), connettendo alle diverse fattispecie sanzioni di entità diversa, strettamente collegate alla diversa gravità dei comportamenti.

E' sembrato inoltre necessario, per coerenza sistematica, contemplare un meccanismo generale di abbattimento delle sanzioni in relazione all'accettazione del provvedimento di irrogazione attuata eseguendo il pagamento del tributo nel termine fissato per il ricorso.

Non si è reputato corretto -e perciò non è stato accolto- il suggerimento della commissione parlamentare di rivedere il saggio degli interessi moratori previsto per il tardivo pagamento di questi tributi, fissato nella misura del sette per cento semestrale. Infatti, trattasi di intervento normativo fuori del campo applicativo della legge delega, non essendo gli interessi moratori sanzioni in senso stretto; tuttavia, la tematica è oggetto di altro intervento legislativo in itinere (A.S. 2524), che mira ad estendere ai tributi locali la disposizione già vigente per i tributi erariali ,che prevede, per detti interessi, la misura del cinque per cento annuo e due e mezzo per cento semestrale (art. 3, comma 141, della legge 23 dicembre 1996, n. 662). Il Capo IV si conclude con il richiamo espresso - quantunque, a stretto rigore, superfluo - delle previsioni introdotte dal decreto delegato sui princìpi, al fine di ribadire la loro applicabilità anche in materia di tributi locali ed in specie l'applicabilità delle disposizioni concernenti il ravvedimento (art. 13), il procedimento di contestazione e accertamento (artt. 16 e 17), nonchè quella sua definizione agevolata dei procedimenti in corso (art. 25, u.c.).

...omissis...

Legge 27 dicembre 1997, n. 449

Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica.

...omissis...

Art. 24
Disposizioni in materia di riscossione

...omissis...

38. Quando la verifica delle superfici soggette alla applicazione della tassa sui rifiuti solidi urbani corregge precedenti errori di accertamento autonomamente effettuati dalla amministrazione comunale, essa produce la sola iscrizione a ruolo della tassa sulla superficie accertata senza altri oneri o soprattasse.

CAPO III
FINANZA DECENTRATA

Art. 50
Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali

1. Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonchè la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.

D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali.

...omissis...

TITOLO III
Riordino della disciplina dei tributi locali

Art. 51
Imposte e tasse abolite

1. Dal 1° gennaio 1998 sono abolite le tasse sulle concessioni comunali di cui all'articolo 8 del decreto-legge 10 novembre 1978, n. 702, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 gennaio 1979, n. 3.

2. Dal 1° gennaio 1999 sono abolite:

a) le tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, e all'articolo 5 della legge 16 maggio 1970, n. 281;

b) l'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico di cui alla legge 23 dicembre 1977, n. 952;

c) l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione di cui all'articolo 3, comma 48, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

3. I versamenti relativi ai tributi indicati nei commi 1 e 2, i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data.

Art. 52
Potestà regolamentare generale delle provincie e dei comuni

1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

2. I regolamenti sono approvati con deliberazione del comune e della provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso sulla Gazzetta Ufficiale.

3. Nelle province autonome di Trento e Bolzano, i regolamenti sono adottati in conformità alle disposizioni dello statuto e delle relative norme di attuazione.

4. Il Ministero delle finanze può impugnare i regolamenti per vizi di legittimità avanti gli organi di giustizia amministrativa.

5. I regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n. 142;

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate, le relative attività sono affidate:

1) mediante convenzione alle aziende speciali di cui all'articolo 22, comma 3, lettera c), della legge 8 giugno 1990, n. 142, è, nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, alle società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico

locale previste dall'articolo 22, comma 3, lettera e), della citata legge n. 142 del 1990, i cui soci privati siano prescelti tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53;

2) nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, alle società miste, per la gestione presso altri comuni, ai concessionari di cui al D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, ai soggetti iscritti nell'albo di cui al predetto articolo 53;

c) l'affidamento di cui alla precedente lettera b) non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente;

d) il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione.

6. La riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di spettanza delle province e dei comuni viene effettuata con la procedura di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se affidata ai concessionari del servizio di riscossione di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, ovvero con quella indicata dal regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, se svolta in proprio dall'ente locale o affidata agli altri soggetti menzionati alla lettera b) del comma 4.

7. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare secondo le procedure di cui al successivo articolo 53, sono stabilite disposizioni generali in ordine ai criteri di affidamento e di svolgimento dei servizi in questione al fine di assicurare la necessaria trasparenza e funzionalità, nonchè la misura dei compensi, tenuto anche conto delle effettive riscossioni.

Norme in vigore fino al 31 marzo 98 in materia di TESTO UNICO PER LA FINANZA LOCALE

R.D. 14 settembre 1931, n. 1175

Provvedimenti generali e di carattere tributario

...omissis...

Art. 296
Sanzioni amministrative

Salvo quanto è disposto nel capo terzo del titolo terzo e salvo i casi in cui sia stabilita una pena più grave, le violazioni alle norme del presente testo unico riguardanti l'applicazione dei tributi e quelle dei relativi regolamenti sono punite, oltre che con le sanzioni civili comminate nei singoli casi, con la sanzione amministrativa da lire 10.000 a lire 500.000.

Per l'accertamento e la definizione amministrativa delle contravvenzioni si osservano, in quanto applicabili, le norme degli artt. 106 a 110 e 155 del testo unico della legge comunale e provinciale, approvata con regio decreto 3 marzo 1934, n. 383.

La misura dell'oblazione entro i limiti di cui sopra è determinata discrezionalmente dal Podestà o dal preside a seconda della rispettiva competenza.

Norme in vigore fino al 31 marzo 1998 in materia di IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ

D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507

Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei Comuni e delle Province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4.

...omissis...

Art. 23
Sanzioni tributarie ed interessi

1. Per l'omessa, tardiva o infedele presentazione della dichiarazione di cui all'art. 8, si applica, oltre al pagamento dell'imposta o del diritto dovuti, una soprattassa pari all'ammontare dell'imposta o del diritto evasi.

2. Per l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta o delle singole rate di essa o del diritto è dovuta, indipendentemente da quella di cui al comma 1, una soprattassa pari al 20 per cento dell'imposta o del diritto il cui pagamento è stato omesso o ritardato.

3. Le soprattasse previste dai precedenti commi sono ridotte ad un quarto se la dichiarazione è prodotta o il pagamento viene eseguito non oltre trenta giorni dalla data in cui avrebbero dovuto essere effettuati, ovvero alla metà se il pagamento viene eseguito entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento.

4. Sulle somme dovute per l'imposta sulla pubblicità, per il diritto sulle pubbliche affissioni e per le relative soprattasse si applicano interessi di mora nella misura del 7 per cento per ogni semestre compiuto, a decorrere dal giorno in cui detti importi sono divenuti esigibili; interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a qualsiasi titolo a decorrere dalla data dell'eseguito pagamento.

Art. 24
Sanzioni amministrative

1. Il comune è tenuto a vigilare sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative e regolamentari riguardanti l'effettuazione della pubblicità. Alle violazioni di dette disposizioni conseguono sanzioni amministrative per la cui applicazione si osservano le norme contenute nelle sezioni I e II del capo I della legge 24 novembre 1981, n. 689, salvo quanto previsto nei successivi commi.

2. Per le violazioni delle norme regolamentari stabilite dal comune in esecuzione del presente capo nonché di quelle contenute nei provvedimenti relativi all'installazione degli impianti, si applica la sanzione da lire duecentomila a lire due milioni con notificazione agli interessati, entro centocinquanta giorni dall'accertamento, degli estremi delle violazioni riportati in apposito verbale. Il comune dispone altresì la rimozione degli impianti pubblicitari abusivi facendone menzione nel suddetto verbale; in caso di inottemperanza all'ordine di rimozione entro il termine stabilito, il comune provvede d'ufficio, addebitando ai responsabili le spese sostenute.

3. Il comune, o il concessionario del servizio, può effettuare, indipendentemente dalla procedura di rimozione degli impianti e dall'applicazione delle sanzioni di cui al comma 2, la immediata copertura della pubblicità abusiva, in modo che sia privata di efficacia pubblicitaria, ovvero la rimozione delle affissioni abusive, con successiva notifica di apposito avviso secondo le modalità previste dall'art. 10.

4. I mezzi pubblicitari esposti abusivamente possono, con ordinanza del sindaco, essere sequestrati a garanzia del pagamento delle spese di rimozione e di custodia, nonché dell'imposta e dell'ammontare delle relative soprattasse ed interessi; nella medesima ordinanza deve essere stabilito un termine entro il quale gli interessati possono chiedere la restituzione del materiale sequestrato previo versamento di una congrua cauzione stabilita nella ordinanza stessa.

5. I proventi delle sanzioni amministrative sono devoluti al comune e destinati al potenziamento ed al miglioramento del servizio e dell'impiantistica comunale, nonché alla redazione ed all'aggiornamento del piano generale degli impianti pubblicitari di cui all'art. 3.

Norme in vigore fino al 31 marzo 1998 in materia di TASSA PER L'OCCUPAZIONE DI SPAZI ED AREE PUBBLICHE

D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507

...omissis...

Art. 53
Sanzioni

1. Per l'omessa, tardiva o infedele denuncia si applica una soprattassa pari al 100 per cento dell'ammontare della tassa o della maggiore tassa dovuta.

2. Per l'omesso, tardivo o parziale versamento è dovuta una soprattassa pari al 20 per cento dell'ammontare della tassa o della maggiore tassa dovuta.

3. Per la tardiva presentazione della denuncia e per il tardivo versamento, effettuati nei trenta giorni successivi alla data di scadenza stabilita nell'art. 50, comma 1, del presente capo, le soprattasse di cui ai commi precedenti sono ridotte rispettivamente al 50 per cento e al 10 per cento.

4. Sulle somme dovute a titolo di tassa e soprattassa si applicano gli interessi moratori in ragione del 7 per cento per ogni semestre compiuto.

4-bis. Le occupazioni non autorizzate di spazi ed aree pubbliche con manufatti od opere di qualsiasi natura possono essere rimosse e demolite d'ufficio dal comune. Le spese per la rimozione sono poste a carico del trasgressore[1].

Norme in vigore fino al 31 marzo 1998 in materia di TASSA RIFIUTI SOLIDI URBANI

D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507

...omissis...

Art. 76
Sanzioni

1. Per l'omessa o l'incompleta denuncia originaria o di variazione si applica la soprattassa pari al 50 per cento dell'ammontare dei tributi complessivamente dovuti per gli anni cui si riferisce l'infrazione accertata. La soprattassa per l'omessa denuncia è ridotta al 5 ed al 20 per cento dei tributi complessivamente dovuti qualora la denuncia sia presentata con ritardo rispettivamente inferiore e superiore al mese, prima dell'accertamento.

2. Per la denuncia originaria o di variazione risultata infedele per oltre un quarto della tassa dovuta, si applica una soprattassa del 50 per cento della differenza tra quella dovuta e quella liquidata in base alla denuncia.

3. Per l'omessa, inesatta o tardiva indicazione dei dati richiesti in denuncia o con il questionario e per la mancata esibizione o trasmissione di atti o documenti o dell'elenco di cui all'articolo 63, comma 4, si applica la pena pecuniaria da lire cinquantamila a lire centocinquantamila da determinare in base alla gravità della violazione.

4. Per le violazioni che comportano l'obbligo del pagamento del tributo o del maggiore tributo, le sanzioni sono irrogate con l'avviso di accertamento della tassa. Per le altre infrazioni il comune provvede con separato atto da notificare entro il secondo anno successivo a quello della commessa infrazione.

5. Sulle somme dovute a titolo di tributo, addizionale e soprattassa in conseguenza delle violazioni di cui al presente articolo si applicano interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura del 7 per cento semestrale a decorrere dal semestre successivo a quello in cui doveva essere eseguito il pagamento fino alla data di consegna all'intendente di finanza dei ruoli nei quali è effettuata l'iscrizione delle somme predette.

6. Le sanzioni di cui ai commi 1 e 2 sono ridotte del 30 per cento nel caso di definizione delle pendenze conseguenti alla notifica degli avvisi di accertamento con l'adesione formale del contribuente, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, all'accertamento originario o riformato dall'ufficio ai sensi dell'art. 75.

Norme applicabili per le violazioni commesse fino al 31 marzo 1998 in materia di IMPOSTA COMUNALE PER L'ESERCIZIO DI IMPRESE E DI ARTI E PROFESSIONI

D.L. 2 marzo 1989, n. 66, convertito con modificazioni legge 24 aprile 1989, n. 124

Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale.

...omissis...

Art. 4

Liquidazioni ed accertamenti in rettifica o d'ufficio dell'imposta, rimborsi, riscossione coattiva e contenzioso

...omissis...

9. A seguito del ricorso del contribuente la riscossione dell'imposta può essere sospesa, quando sussistano gravi motivi, con provvedimento motivato dall'autorità che decide sul ricorso. Le pene pecuniarie e le soprattasse sono riscosse dopo che la decisione della controversia è divenuta definitiva, previa notifica al contribuente, da parte del comune, di apposito avviso di liquidazione.

Norme in vigore fino al 31 marzo 1998 in materia di IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.

...omissis...

Norme in vigore fino al 31 marzo 1998 in materia di TASSE SULLE CONCESSIONI COMUNALI

D.P.R. n. 641 del 1972

Disciplina delle tasse sulle concessioni governative.

Art. 9
Sanzioni

Chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso,o assolta la relativa tassa incorre, salve le sanzioni previste da altre disposizioni di legge, nella pena pecuniaria da un minimo pari al doppio ad un

massimo pari al sestuplo della tassa e, in ogni caso, non inferiore a lire 8.000. Il pubblico ufficiale che emetta atti soggetti a tasse sulle concessioni governative senza che sia stato effettuato il pagamento del tributo previsto è soggetto alla pena pecuniaria da lire 8.000 a lire 120.000, oltre il pagamento delle tasse dovute, salvo, per queste, il regresso verso il debitore. Salvo che non sia diversamente disposto nell'annessa tariffa, nel caso di mancato pagamento delle tasse annuali nei termini stabiliti, in luogo della pena pecuniaria di cui al primo comma si incorre:

a) in una soprattassa del dieci per cento della tassa dovuta se questa è corrisposta entro trenta giorni dalla scadenza:

b) in una soprattassa del venti per cento della tassa dovuta se questa è corrisposta oltre il termine di cui alla precedente lettera a) ma prima dell'accertamento della infrazione.

Norme relative al CANONE O DIRITTO PER I SERVIZI DI RACCOLTA, ALLONTANAMENTO, DEPURAZIONE E SCARICO DELLE ACQUE.

L. 10 maggio 1976, n. 319

Norme per la tutela delle acque dall'inquinamento

...omissis...

Art. 17

Per le acque provenienti da insediamenti civili la tariffa è così determinata:

–per la parte relativa al servizio di fognatura in misura pari a lire venti per metro cubo di acqua scaricata:

–per la parte relativa al servizio di depurazione se istituito, in misura pari a lire venti per metro cubo di acqua scaricata.

In caso di mancata elaborazione entro il 31 luglio 1995 del metodo normalizzato di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 5 gennaio 1994, n. 36, e fino all'elaborazione dello stesso, i criteri, i parametri ed i limiti per la determinazione e l'adeguamento delle tariffe del servizio idrico ai sensi degli articoli 13, 14 e 15 della citata legge n. 36 del 1994, sono fissati dal CIPE, con particolare riferimento alle quote di tariffe riferite al servizio di fognatura e di depurazione; per l'anno 1995 la deliberazione del CIPE adottata entro il 30 settembre 1995. In conformità ai predetti parametri, criteri e limiti gli enti gestori del servizio, con apposita deliberazione, da adottare entro il 30 ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, possono elevare le tariffe per le acque provenienti da insediamenti civili e produttivi per adeguarle ai maggiori costi di esercizio e di investimento, al fine di migliorare il controllo e la depurazione degli scarichi e la tutela

Art. 14
Sanzioni ed interessi

1. Per l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta si applica la soprattassa pari al 20 per cento dell'ammontare dell'imposta non versata o tardivamente versata, ridotta al 10 per cento se il ritardo non supera cinque giorni.

2. Se l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta dipende da omissione od infedeltà ovvero da tardività di dichiarazione o di denuncia si applica l'ulteriore soprattassa, sull'ammontare dell'imposta non versata o tardivamente versata, del 50 ovvero del 20 per cento ridotto al 5 per cento se la dichiarazione o denuncia è stata presentata con un ritardo non eccedente i trenta giorni.

3. Per le infrazioni di carattere formale agli obblighi stabiliti ai fini dell'applicazione dell'imposta è irrogata la pena pecuniaria da lire 20 mila a lire 200 mila.

4. Per le violazioni che danno luogo a liquidazione di imposta o di maggiore imposta, le sanzioni sono irrogate con lo stesso atto di liquidazione o di accertamento. Per le altre infrazioni il comune provvede con separato provvedimento da notificare entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della commessa infrazione.

5. Sulle somme dovute per imposta e soprattassa si applicano gli interessi moratori nella misura del 7 per cento per ogni semestre compiuto.

Norme relative alle TASSE SULLE CONCESSIONI COMUNALI

D.L. 10 novembre 1978, n. 702, convertito con modificazioni dalla legge 8 gennaio 1979, n. 3
Disposizioni in materia di finanza locale.

Art. 8

Gli atti e provvedimenti emessi dai comuni nell'esercizio delle proprie funzioni, comprese quelle attribuite dal decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616, e per i quali sia dovuta la tassa sulle concessioni governative di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, e successive integrazioni e modificazioni, sono assoggettati, a decorrere dal 1° gennaio 1979, a tassa sulle concessioni comunali. Le tasse sulle concessioni comunali sono dovute in luogo e nella stessa misura delle corrispondenti tasse sulle concessioni governative e sono disciplinate dalla stessa normativa con le seguenti eccezioni:

–le tasse sono corrisposte in favore del comune unicamente in modo ordinario, mediante versamento in conto corrente postale intestato al comune medesimo;

–i poteri di accertamento previsti dagli articoli 10 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, sono estesi anche alle amministrazioni comunali.

L'individuazione degli atti e provvedimenti soggetti a tassa sulle concessioni comunali è effettuata con decreto da emanarsi, entro il 30 novembre 1978, dal Ministro delle finanze sentita l'Associazione nazionale dei comuni d'Italia. Con la stessa procedura possono essere emanati decreti integrativi o modificativi.

A decorrere dal decimo giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica di tali decreti, la tassa per gli atti contemplati nei decreti stessi va comunque versata al comune.

Le tasse di rinnovo e quelle annuali dovute al comune nel primo periodo di applicazione del presente articolo possono essere versate entro il 30 aprile 1979.

dei corpi idrici ricettori, tenendo conto, per le utenze industriali, della qualità e della quantità delle acque reflue scaricate. I comuni non ancora dotati di impianti di depurazione o dotati di impianti insufficienti predispongono i progetti esecutivi degli impianti, come previsti dai piani regionali, e attivano almeno la fase di pretrattamento entro il 31 dicembre 1996.

La parte relativa al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti del servizio di fognatura quando nel comune sia in funzione l'impianto di depurazione centralizzato anche se lo stesso non provveda alla depurazione di tutte le acque provenienti da insediamenti civili.

Il volume dell'acqua scaricata è determinato in misura pari all'ottanta per cento del volume d'acqua prelevata.

Per i soggetti che si approvvigionano dal pubblico acquedotto il canone o diritto è riscosso con le stesse modalità e negli stessi termini previsti per la riscossione del canone relativo alla fornitura di acqua.

Gli utenti che si approvvigionano in tutto o in parte da fonti diverse dal pubblico acquedotto devono fare denuncia del volume d'acqua prelevato nei termini e secondo le modalità stabilite dall'ente gestore del servizio di cui all'art. 16, primo comma. Il canone è liquidato e riscosso dall'ente gestore del servizio ed il pagamento deve essere eseguito entro trenta giorni dalla richiesta.

Qualora i servizi di cui all'art. 16, primo comma, siano gestiti da enti diversi da quello che gestisce il servizio di acquedotto il canone o diritto è pagato da detto ente, con obbligo per quelli di rivalsa nei confronti del soggetto tenuto al pagamento del canone o diritto medesimo. In tal caso il pagamento è eseguito entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il pagamento del canone per l'acqua potabile sulla base di una dichiarazione complessiva dei volumi di acqua prelevati nel periodo da ciascun utente.

Fino all'entrata in vigore della tariffa fissata dagli articoli 13, 14 e 15 della legge 5 gennaio 1994, n. 36, per l'accertamento del canone o diritto, continuano ad applicarsi le disposizioni del testo unico per la finanza locale approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, in quanto compatibili, e la riscossione è effettuata ai sensi degli articoli 68 e 69 del decreto del Presidente della Repubblica 28

gennaio 1988, n. 43, previa notificazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento. Per il contenzioso si applicano le disposizioni dell'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 638. Per la omessa o ritardata denuncia della quantità e qualità delle acque scaricate, quando dovuta, si applica una soprattassa pari all'ammontare del canone; detta soprattassa è ridotta ad un quarto dell'ammontare del canone se il ritardo non supera i trenta giorni. Qualora il canone definitivamente accertato superi di oltre un quarto quello risultante dalla denuncia, è dovuta una soprattassa pari al 50 per cento del maggior canone accertato. Per l'omesso o ritardato pagamento del canone è dovuta una soprattassa pari al 20 per cento del medesimo. Qualora il ritardo nel pagamento del canone si protragga per oltre un anno, l'utente decade dall'autorizzazione allo scarico; la decadenza è pronunciata dalla medesima autorità che provvede al rilascio dell'autorizzazione, fermo restando il pagamento di quanto dovuto.

Norme del CODICE PENALE

Titolo IÌI

Del reato

Capo I

Del reato consumato e tentato

(omissis)

Art. 43. *Elemento psicologico del reato.*-Il delitto:

è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione od omissione e da cui la legge fa discendere l'esistenza del delitto, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione;

è preterintenzionale, o oltre l'intenzione, quando dall'azione od omissione deriva un evento dannoso o pericoloso più grave di quello voluto dall'agente;

è colposo, o contro l'intenzione, quando l'evento anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

La distinzione tra reato doloso e reato colposo, stabilita da questo art. per i delitti, si applica altresì alle contravvenzioni, ogni qualvolta per queste la legge penale faccia dipendere da tale distinzione un qualsiasi effetto giuridico.

Art. 45. *Caso fortuito o forza maggiore.*- Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore.

Art. 46. *Costringimento fisico.*- Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato da altri costretto, mediante violenza fisica alla quale non poteva resistere o comunque non sottrarsi.

In tal caso, del fatto commesso dalla persona costretta risponde l'autore della violenza.

Art. 47. *Errore di fatto.*- L'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente. Nondimeno, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo.

L'errore sul fatto che costituisce un determinato reato esclude la punibilità per un reato diverso.

L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato.

Chi ha commesso il fatto per esservi stato da altri costretto, mediante violenza fisica alla quale non

Art. 48. *Errore di fatto.*- Le disposizioni dell'articolo precedente si applicano anche se l'errore sul fatto che costituisce il reato è determinato dall'altrui inganno; ma, in tal caso, del fatto commesso dalla persona ingannata risponde chi l'ha determinata a commetterlo.

Capo III
Del concorso di reati

(omissis)

Art. 81. *Concorso formale. Reato continuato.*-E' punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata fino al triplo chi con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni di legge ovvero commette più violazioni della medesima disposizione di legge.

Alla stessa pena soggiace chi con più azioni od omissioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge.

Nei casi preveduti da quest'articolo, la pena non può essere superiore a quella che sarebbe applicabile a norma degli articoli precedenti.

Titolo IV
Del reo e della persona offesa dal reato
Capo I
Della imputabilità

Art. 85. *Capacità d'intendere e di volere.* - Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se, al momento in cui lo ha commesso, non era imputabile.

È imputabile chi ha la capacità d'intendere e di volere.

Art. 86. *Determinazione in altri dello stato d'incapacità, allo scopo di far commettere un reato.* - Se taluno mette altri nello stato d'incapacità d'intendere o di volere, al fine di fargli commettere un reato, del reato commesso dalla persona resa incapace risponde chi ha cagionato lo stato d'incapacità.

Art. 87. *Stato preordinato d'incapacità di intendere o di volere.* - La disposizione della prima parte dell'art. 85 non si applica a chi si è messo in stato d'incapacità d'intendere o di volere al fine di commettere il reato, o di prepararsi una scusa.

Art. 88. *Vizio totale di mente.* - Non è imputabile chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, era, per infermità, in tale stato di mente da escludere la capacità di intendere o di volere.

Art. 89. *Vizio parziale di mente.* - Chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, era, per infermità, in tale stato di mente da scemare grandemente, senza escluderla, la capacità d'intendere o di volere, risponde del reato commesso; ma la pena è diminuita.

Art. 90. *Stati emotivi o passionali.* - Gli stati emotivi o passionali non escludono né diminuiscono l'imputabilità.

Art. 91. *Ubriachezza derivante da caso fortuito o da forza maggiore.* - Non è imputabile chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità d'intendere o di volere, a cagione di piena ubriachezza derivata da caso fortuito o da forza maggiore. Se l'ubriachezza non era piena, ma era tuttavia tale da scemare grandemente, senza escluderla, la capacità d'intendere o di volere, la pena è diminuita.

Art. 92. *Ubriachezza volontaria o colposa ovvero preordinata.* - L'ubriachezza non derivata da caso fortuito o da forza maggiore non esclude né diminuisce l'imputabilità. Se l'ubriachezza era preordinata al fine di commettere il reato, o di prepararsi una scusa, la pena è aumentata.

Art. 93. *Fatto commesso sotto l'azione di sostanze stupefacenti.* - Le disposizioni dei due articoli precedenti si applicano anche quando il tutto è stato commesso sotto l'azione di sostanze stupefacenti.

Art. 94. *Ubriachezza abituale.* - Quando il reato è commesso in stato di ubriachezza, e questa è abituale, la pena è aumentata.

Agli effetti della legge penale, è considerato ubriaco abituale chi è dedito all'uso di bevande alcoliche e in stato frequente di ubriachezza.

L'aggravamento di pena stabilito nella prima parte di questo articolo si applica anche quando il reato è commesso sotto l'azione di sostanze stupefacenti da chi è dedito all'uso di tali sostanze.

Art. 95. *Cronica intossicazione da alcool o da sostanze stupefacenti.* - Per i fatti commessi in stato di cronica intossicazione prodotta da alcool ovvero da sostanze stupefacenti, si applicano le disposizioni contenute negli artt. 88 e 89.

Art. 96. *Sordomutismo.* - Non è imputabile il sordomuto che, nel momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, per causa della sua infermità, la capacità d'intendere o di volere. Se la capacità d'intendere o di volere era grandemente scemata, ma non esclusa, la pena è diminuita.

Art. 97. *Minore degli anni quattordici.* - Non è imputabile chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, non aveva compiuto i quattordici anni.

Art. 98. - *Minore degli anni diciotto.* - È imputabile chi, nel momento in cui ha commesso il fatto, aveva compiuto i quattordici anni, ma non ancora i diciotto, se aveva capacità d'intendere e di volere; ma la pena è diminuita. Quando la pena detentiva inflitta è inferiore a cinque anni, o si tratta di pena pecuniaria, alla condanna non conseguono pene accessorie. Se si tratta di pena più grave, la condanna importa soltanto l'interdizione dai pubblici uffici per una durata non superiore a cinque anni, e, nei casi stabiliti dalla legge, la sospensione dall'esercizio della potestà dei genitori o dall'autorità maritale.

Capo II
Della recidiva, dell'abitualità e professionalità nel reato e della tendenza a delinquere.

Art. 99. *Recidiva.* - Chi, dopo essere stato condannato per un reato, ne commette un altro, può essere sottoposto a un aumento fino ad un sesto della pena da infliggere per il nuovo reato.

La pena può essere aumentata fino ad un terzo:

1. se il nuovo reato è della stessa indole;

2. se il nuovo reato è stato commesso nei cinque anni dalla condanna precedente;

3. se il nuovo reato è stato commesso durante o dopo l'esecuzione della pena, ovvero durante il tempo in cui il condannato si sottrae volontariamente all'esecuzione della pena. Qualora concorrano più circostanze fra quelle indicate nei numeri precedenti, l'aumento di pena può essere fino alla metà. Se il recidivo commette un altro reato, l'aumento della pena, nel caso preveduto dalla prima parte di questo articolo, può essere fino alla metà e, nei casi preveduti dai numeri 1) e 2) del primo capoverso, può essere fino a due terzi; nel caso preveduto dal numero 3 dello stesso capoverso può essere da un terzo a due terzi.

In nessun caso l'aumento di pena per effetto della recidiva può superare il cumulo delle pene risultante dalle condanne precedenti alla commissione del nuovo reato.

Art. 100. *Recidiva facoltativa.*. - (abrogato)

Art. 101. *Reati della stessa indole.* - Agli effetti della legge penale, sono considerati reati della stessa indole non soltanto quelli che violano una stessa disposizione di legge, ma anche quelli che, pur essendo preveduti da disposizioni diverse di questo codice ovvero da leggi diverse, nondimeno, per la natura dei fatti che li costituiscono o dei motivi che li determinano, presentano, nei casi concreti, caratteri fondamentali comuni.

Art. 102. *Abitualità presunta dalla legge.* - È dichiarato delinquente abituale chi, dopo essere stato condannato alla reclusione in misura superiore complessivamente a cinque anni per tre delitti non colposi, della stessa indole, commessi entro dieci anni, e non contestualmente, riporta un'altra condanna per un delitto, non colposo, della stessa indole, e commesso entro i dieci anni successivi all'ultimo dei delitti precedenti.

Nei dieci anni indicati nella disposizione precedente non si computa il tempo in cui il condannato ha scontato pene detentive o è stato sottoposto a misure di sicurezza detentive.

Art. 103. *Abitualità ritenuta dal giudice.* - Fuori dal caso indicato nell'articolo precedente, la dichiarazione di abitualità nel delitto è pronunciata anche contro chi, dopo essere stato condannato per due delitti non colposi riporta un'altra condanna per delitto non colposo, se il giudice, tenuto conto della specie e gravità dei reati, del tempo entro il quale sono stati commessi, della condotta e del genere di vita del colpevole e delle altre circostanze indicate nel capoverso dell'art. 133, ritiene che il colpevole sia dedito al delitto.

Art. 104. *Abitualità nelle contravvenzioni.* - Chi, dopo essere stato condannato alla pena dell'arresto per tre contravvenzioni della stessa indole, riporta condanna per un'altra contravvenzione, anche della stessa indole, è dichiarato contravventore abituale, se il giudice, tenuto conto della specie e gravità dei reati, del tempo entro il quale sono stati commessi della condotta e del genere di vita del colpevole e delle altre circostanze indicate nel capoverso dell'art. 133, ritiene che il colpevole sia dedito al reato.

Art. 105. *Professionalità nel reato.* - Chi, trovandosi nelle condizioni richieste per la dichiarazione di abitualità, riporta condanna per un altro reato, è dichiarato delinquente o contravventore professionale, qualora, avuto riguardo alla natura dei reati, alla condotta e al genere di vita del colpevole e alle altre circostanze indicate nel capoverso dell'art. 133, debba ritenersi che egli viva abitualmente, anche in parte soltanto, dei proventi del reato.

Art. 106. *Effetti dell'estinzione del reato o della pena.* - Agli effetti della recidiva e della dichiarazione di abitualità o di professionalità nel reato, si tiene conto altresì delle condanne per le quali è intervenuta una causa di estinzione del reato o della pena.

Tale disposizione non si applica quando la causa estingue anche gli effetti penali.

Art. 107. *Condanna per vari reati con una sola sentenza.* - Le disposizioni relative alla dichiarazione di abitualità o di professionalità nel reato si applicano anche se, per i vari reati, è pronunciata condanna con una sola sentenza.

Art. 108. *Tendenza a delinquere.* - È dichiarato delinquente per tendenza chi, sebbene non recidivo o delinquente abituale o professionale, commettere un delitto non colposo, contro la vita o l'incolumità individuale, anche non preveduto dal campo primo del titolo dodicesimo del libro secondo di questo codice, il quale, per sé e unitamente alle circostanze indicate nel capoverso dell'art. 133, rivedi una speciale inclinazione al delitto, che trovi sua causa nell'indole particolarmente malvagia del colpevole.

La disposizione di questo articolo non si applica se l'inclinazione al delitto è originata dall'infermità preveduta dagli articoli 88 e 89.

Art. 109. *Effetti della dichiarazione di abitualità, professionalità o tendenza a delinquere.* - Oltre gli aumenti di pena stabiliti per la recidiva e i particolari effetti indicati da altre disposizioni di legge, la dichiarazione di abitualità o di professionalità nel reato o di tendenza a delinquere importa l'applicazione di misure di sicurezza.

La dichiarazione di abitualità o di professionalità nel reato può essere pronunciata in ogni tempo, anche dopo la esecuzione della pena; ma se è pronunciata dopo la sentenza di condanna, non si tiene conto della successiva condotta del colpevole e rimane ferma la pena inflitta.

La dichiarazione di tendenza a delinquere non può essere pronunciata che con la sentenza di condanna.

La dichiarazione di abitualità e professionalità nel reato e quella di tendenza a delinquere si estinguono per effetto della riabilitazione.

Capo III
Del concorso di persone nel reato

Art. 110. *Pena per coloro che concorrono nel reato.* - Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti.

Art. 111. *Determinazione al reato di persona non imputabile o non punibile.* - Chi ha determinato a commettere un reato una persona non imputabile, ovvero non punibile a cagione di una condizione o qualità personale, risponde del reato da questa commesso; e la pena è aumentata. Se si tratta di delitti per i quali è previsto l'arresto in flagranza, la pena è aumentata da un terzo alla metà.

Se chi ha determinato altri a commettere il reato ne è il genitore esercente la potestà, la pena è aumentata fino alla metà o, se si tratta di delitti per i quali è previsto l'arresto in flagranza, da un terzo a due terzi.