

Claudio Carpentieri

Le sanzioni amministrative tributarie

Le conseguenze del sistema
sanzionatorio amministrativo
tributario sulle imprese:
principi generali e casi concreti

Presentazione di
Raffaello Lupi

sistemi editoriali  [®]

Professionisti, tecnici e imprese
Gruppo Editoriale Esselibri - Simone

Sezione Prima
Profili generali delle sanzioni
amministrative tributarie

Premessa alla Sezione I

L'evoluzione delle disposizioni sanzionatorie tributarie, di pari passo con l'evoluzione del pensiero della giurisprudenza comunitaria e della Corte di cassazione, ha creato le premesse alla modificazione dei principi generali di applicazione delle sanzioni stabiliti dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, ritenuti ormai non più attuali.

In questo senso, si pensi all'introduzione degli interessi di mora, quale forma generalizzata di risarcimento del danno derivante dal ritardato versamento delle imposte, ovvero alla presenza della soprattassa¹ a fianco della pena pecuniaria² quale misura sanzionatoria principale, ovvero, ancora, al percorso interpretativo della giurisprudenza che ha assegnato alla sanzione tributaria natura affittiva, anche in conseguenza della trasformazione di tutte le pene pecuniarie in soprattasse (art. 16 della legge 29-12-1990, n. 408)³.

Altra spinta alla previsione di una riforma organica dei principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie è stata dettata dalla sopravvenuta introduzione di una disciplina *ad hoc* per i principi generali di applicazione delle sanzioni amministrative (articoli da 1 a 11 della legge n. 689/1981), prevalentemente disegnata sui principi di stampo penalistico, ritenuta dalla giurisprudenza inapplicabile alle sanzioni amministrative tributarie⁴.

In sostanza, dall'entrata in vigore della citata legge n. 689/1981 secondo l'opinione del tempo si era determinata una ingiustificata spaccatura tra principi generali di applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, ancora disciplinate dalla legge del 1929 e le altre sanzioni amministrative alle quali si rendevano applicabili le disposizioni della legge 698/1981.

¹ Per una analisi della natura delle soprattasse si rinvia a FALSITTA, "Spunti critici e ricostruttivi in ordine alla applicabilità dei privilegi fiscali alle soprattasse", in *Giur. It.*, 1970, I, p. 1023 e GEVERINI, "Le soprattasse e i privilegi fiscali", in *Riv. dir. fin.*, 1970, II, p. 30.

² Per un approfondimento della natura della pena pecuniaria si rinvia a CORDERIO GUERRA, "La pena pecuniaria, evoluzione positiva e problematiche", *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 111.

³ Cfr. Cass. 15-11-1994, n. 9588. Per il carattere sanzionatorio affittivo della soprattassa dopo la trasformazione da pena pecuniaria cfr. Cass. 26-5-1993, n. 5246, in *Riv. dir. fin.* 1993, II, con nota di GIOVANNINI.

⁴ Cfr. Cass. 8 gennaio 1993, n. 125. Secondo tale giurisprudenza i principi contenuti nel capo I della legge n. 689/1981 non possono essere applicati alle sanzioni amministrative tributarie, disciplinate in quanto a principi generali dalla legge n. 4 del 1929. Nello stesso senso si è espressa la Cass. 11-2-1988, n. 1468 con particolare riferimento all'esclusione dell'applicabilità alle sanzioni amministrative tributarie del principio di intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni amministrative tributarie.

⁵ In questo senso si è espresso SANTAMARIA, "La riforma del sistema sanzionatorio tributario", in *Tributi*, 1998.

Oltre a ciò, stante l'evidente volontà di adottare i principi generali di matrice penalistica anche per le violazioni di carattere amministrativo, l'applicazione di principi, quali il cumulo materiale delle sanzioni, il principio di imputabilità del soggetto che ha tratto beneficio dalla violazione, l'ultrattività delle sanzioni, che restavano applicabili alle sanzioni tributarie, non apparivano più aderenti alla sopravvenuta evoluzione dei principi generali di applicazione delle sanzioni⁵.

Quanto indicato nelle righe che precedono, unitamente all'evidenza empirica dell'oggettiva inefficacia dell'impianto sanzionatorio concepito nel 1929⁶, dev'essere considerato, quindi, punto di origine dei nuovi principi generali dell'impianto sanzionatorio attuale dettati dalla delega contenuta nel comma 133 della l. 662/1996.

I principi ispiratori della riforma hanno preso atto della connotazione afflittiva punitiva delle sanzioni amministrative tributarie come più volte richiamata dalla giurisprudenza comunitaria, e quella della Corte di cassazione⁷, prevedendo che i nuovi principi generali delle sanzioni tributarie si avvicinasero alle disposizioni generali di applicazione delle sanzioni amministrative dettate dalla legge 689 del 1981, le quali — come si è osservato — sono a loro volta ispirate ai principi generali del codice penale⁸.

Il criterio ispiratore della riforma è stato quello di prevedere specifici decreti volti a individuare le sanzioni applicabili in relazione alle violazioni commesse in materia dei diversi tributi vigenti, prevedendo nel contempo un decreto specifico (il d.lgs. 472/1997) cui far riferimento per l'applicazione dei principi generali.

La portata generale del provvedimento appena citato non solo si evince dall'art. 1, ma anche dall'art. 29 dello stesso, che, dopo avere esplicitamente abrogato alcune disposizioni (fra cui parte della l. 4/1929), detta una norma di chiusura, stabilendo l'abrogazione di ogni altra disposizione in materia di sanzioni tributarie non penali in contrasto con le disposizioni del decreto medesimo.

⁶ In proposito si è osservato che sebbene il precedente impianto sanzionatorio fosse fortemente intimidatorio e repressivo, gli effetti sulla lotta all'evasione apparivano molto modesti. Ciò in parte a causa della perdita di credibilità del sistema tributario nel suo complesso provocata dai ripetuti condoni fiscali, ma anche per la scarsa capacità operativa dell'amministrazione finanziaria di effettuare un numero di controlli mirati, sufficiente per far sentire la presenza dell'erario e, quindi, scoraggiare l'attività di evasione.

⁷ In proposito vedi Corte Europea dei diritti dell'Uomo, 21 febbraio 1984, in *"Riv. It. Dir. e proc. Pen., 1995"*, pag. 894 per la Cassazione vedi Cass. 4 dicembre 1996, n. 10823.

⁸ In proposito cfr. BATTISTONI FERRARA, *"Il nuovo sistema sanzionatorio"*, in Riv. Guard. di fin., 1997, n. 4.

L'avvicinamento delle disposizioni generali a quelle previste dal c.p.p. si intravede nella previsione del principio di legalità unitamente al *favor rei*, nel principio di personalità della sanzione amministrativa a dispetto del principio del soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione⁹. Ancora, l'ispirazione penalistica della riforma si intravede nella previsione della continuazione e progressione delle violazioni, nella determinazione della sanzione ovvero ancora nella intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni attribuibili al *de cuius*. A fianco di queste due ultime importanti innovazioni sono state ridisegnate le altre disposizioni in materia di applicabilità delle sanzioni, di punibilità e, non da ultimo, lo stesso processo di irrogazione della sanzione amministrativa tributaria.

Come si vedrà più in dettaglio nel capitolo introduttivo, sebbene l'avvicinamento alle sanzioni tributarie dei principi stabiliti dalla legge n. 689 del 1981 abbia determinato sicuramente dei vantaggi in termini interpretativo sistematici, mutuando dei principi sacrosanti e già ampiamente collaudati, tuttavia il principio di personalità unito alla previsione di sanzioni proporzionali al tributo evaso può creare delle iniquità, quando la sanzione è applicata ad un soggetto diverso da colui che ha ottenuto i vantaggi fiscali. Sono state queste considerazioni che hanno creato le premesse alla volontà di tornare alla punibilità del soggetto che trae beneficio dalla violazione (art. 2, comma 1, lettera l) della legge n. 80/2003) e alla deroga al principio di personalità valida per le persone giuridiche (art. 7 del d.l. 269/2003 convertito in l. 24 novembre 2003, n. 326).

Nella presente sezione si vogliono, quindi, esaminare i principi generali dettati dagli articoli del d.lgs. 472/1997, dai quali si evince la sanzione applicabile, il soggetto responsabile della violazione, le cause di non punibilità e l'entità della sanzione irrogabile nelle diverse fattispecie sanzionabili. Si vuole, in pratica, dotare il lettore di tutti quegli elementi necessari per esaminare la legittimità della pretesa nell'accertamento o nell'atto di irrogazione delle sanzioni al fine di valutare l'opportunità di percorrere la strada del contenzioso ovvero, anche prima della contestazione, al fine di applicare l'istituto del ravvedimento operoso, individuando correttamente il soggetto che ha commesso la violazione e le sanzioni applicabili.

⁹ È bene ricordare che secondo consolidata giurisprudenza (una per tutte Cass., I Sez., 30-8-1995 n. 9161) la responsabilità solidale delle sanzioni amministrative tra soggetto che ha commesso la violazione e persona giuridica di diritto privato stabilita dall'art. 12 della legge n. 4 del 1929, disciplina l'ipotesi di infrazioni commesse dal rappresentante legale dell'Ente per la violazione di obblighi posti direttamente a suo carico. Per tali infrazioni la norma in parola stabilisce a carico dell'Ente una obbligazione solidale per il pagamento delle sanzioni irrogate al proprio rappresentante.

1.

Il sistema delle sanzioni tributarie: il principio di legalità, il *favor rei* e la specialità delle sanzioni penali

Sommario: 1.1 La struttura delle sanzioni tributarie. - 1.2 La natura tributaria delle violazioni amministrative. - 1.3 La sanzione tributaria e la distinzione tra sostanza e forma. - 1.4 Il principio di legalità: l'individuazione della sanzione applicabile. - 1.5 Il *favor rei* con riferimento all'abrogazione della sanzione o dell'obbligo violato. - 1.6 Segue: Il *favor rei* con riferimento alla modificazione della sanzione. - 1.7 Il riconoscimento dello *jus superveniens*: da rivendicare nel ricorso o rilevabile d'ufficio dal giudice?. - 1.8 Alcune riflessioni in tema di sanzioni penali tributarie alla luce del principio di specialità. - 1.9 (segue) L'esame comparata dei singoli delitti in materia tributaria. - 1.10 La scarsa efficacia punitiva e la disequità del principio di specialità in relazione al nuovo regime di responsabilità delle persone giuridiche.

1.1 La struttura delle sanzioni tributarie

Prima di iniziare a delineare i singoli principi generali delle sanzioni amministrative stabiliti dal d.lgs. n. 472/97, appare opportuno definire prioritariamente la sanzione amministrativa tributaria. Tale distinzione è importante per riconoscere le sanzioni cui si applicano i principi che ci si appresta a delineare, da quelle per le quali risultano applicabili le disposizioni della legge n. 689 del 1981, previste per le sanzioni amministrative non tributarie.

Si ritiene, inoltre, importante delineare i tratti essenziali delle nuove violazioni penali, anche in questo caso per stabilire la sanzione applicabile al caso specifico.

È appena il caso di anticipare, infatti, che nelle ipotesi in cui, in ragione di uno stesso comportamento, si renda applicabile sia una sanzione amministrativa sia una sanzione penale, in virtù del noto principio di specialità (art. 19 del d.lgs. n. 74/2000), prevale la sola sanzione penale, con tutte le relative conseguenze rispetto ai principi generali di applicazione e processuali applicabili¹. Pertanto, nei paragrafi che seguono, si vuole da prima delineare la natura tributaria delle violazioni per poi individuare la relativa sanzione amministrativa applicabile alla luce dei principi generali di legalità e del «*favore rei*» e, in fine, definire i tratti essenziali delle sanzioni

¹ In effetti nelle ipotesi in cui si rende applicabile la sanzione penale i principi generali di applicazione e processuali applicabili sono quelli dettati da codice di procedura penale.

penali per comprendere al meglio in quale occasione si rende applicabile la sola sanzione penale in luogo di quella amministrativa.

Per avere un quadro d'insieme delle misure punitive previste per le violazioni tributarie occorre, pertanto, distinguere le sanzioni amministrative dalle sanzioni penali. Le prime, a loro volta, prevedono delle pene pecuniarie commisurate al tributo evaso, cioè proporzionali ad esso ovvero in misura fissa tra minimi e massimi prestabiliti dalla stessa disposizione sanzionatoria. Sono poi previste anche delle sanzioni accessorie volte a limitare alcune attività. Nella seguente figura si vuole dare una visione d'insieme delle misure punitive previste per le violazioni di norme tributarie.

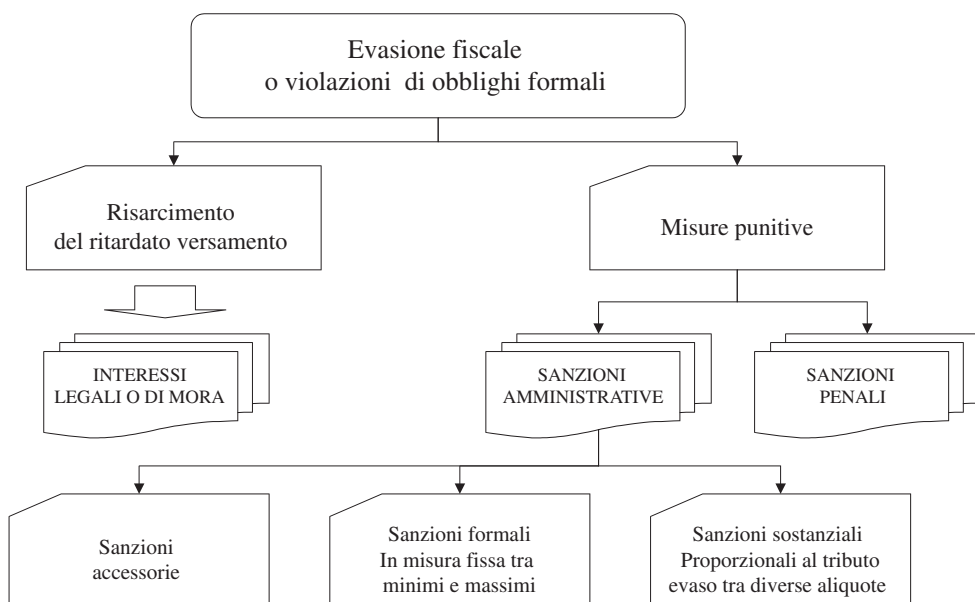


Figura n. 1 — La struttura delle misure punitive per l'inosservanza degli obblighi fiscali.

1.2 La natura tributaria delle violazioni amministrative

In linea generale, la sanzione può essere definita di natura tributaria quando è posta a “tutela” di un obbligo definibile di natura tributaria. Quello che sembra un gioco di parole in realtà aiuta a comprendere come la qualificazione della natura della sanzione non può che essere fissata dall'obbligo o meglio, dal precetto violato cui essa si riferisce. In proposito, infatti, lo stesso art. 2, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997 definisce la sanzione tributaria quale quella «*prevista per la violazione di norme tributarie*». Si trat-

ta pertanto di definire cosa si intende per «norma tributaria». Una stretta interpretazione dell'espressione includerebbe soltanto tutti gli obblighi riferibili al contribuente nella più ampia accezione del termine, comprendendovi, quindi, sia il contribuente di fatto sia il contribuente di diritto², secondo questa accezione si escluderebbero soltanto gli adempimenti riferiti ad obblighi fiscali la cui esecuzione è affidata ad altri soggetti anche privati nell'esercizio di pubbliche funzioni³. L'Amministrazione finanziaria concorda con tale impostazione definendo le sanzioni tributarie (cfr. c.m. 21-3-2002, n. 25/E) come quelle “*strettamente correlate alle violazioni di norme disciplinanti il rapporto tributario*”; rapporto che, ovviamente, non può che interessare direttamente il contribuente⁴.

Tale stretta definizione della sanzione tributaria non è stata messa in discussione dall'estensione della competenza delle Commissioni tributarie (art. 12, comma 2, della l. 28 dicembre 2001, n. 448). In virtù di tale estensione, infatti, sono state avocate dalle Commissioni tributarie tutte le controversie in cui è parte l'Amministrazione finanziaria senza alcuna limitazione, per quanto riguarda le sanzioni, a quelle aventi natura tributaria.

Nella competenza delle Commissioni tributarie rientrano, pertanto, anche le sanzioni riferite a violazioni di obblighi distanti dal rapporto tributario, se irrogate comunque dall'amministrazione finanziaria⁵. Per questa ragione, in relazione a tutte quelle sanzioni riconducibili a violazioni di obblighi estranei al rapporto tributario, può capitare che il giudice delle Commissioni debba decidere, non già prendendo a riferimento le disposizioni previste dal d.lgs. n. 472/1997, ma quelle previste dalla l. n. 689 del 1981, senza considerare i possibili problemi interpretativi emergenti dall'applicazione del rito previsto dal d.lgs. n. 546/1992 e seguendo anche le regole previste

2 Il contribuente di diritto è il soggetto che adempie all'obbligo mentre il contribuente di fatto è il soggetto su cui grava l'imposizione. Ci si riferisce, ovviamente, ai rapporti tra sostituto e sostituto d'imposta.

3 Una definizione più ampia porterebbe ad includere nella natura tributaria tutte le sanzioni riferite a violazioni inerenti al sistema tributario nel suo complesso, comprendendovi, pertanto, anche le sanzioni poste a tutela di obblighi di privati che intervengono nella procedura di esazione soltanto in qualità di soggetti dotati di pubbliche funzioni. Ci si riferisce in particolare modo ai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ovvero ai soggetti che prestano assistenza fiscale e che rilasciano il visto di conformità, l'asseverazione ovvero la certificazione tributaria ai sensi del Capo V del d.lgs. n. 241/97 (cfr. capitolo 9, sez. II).

4 In questo senso, anche se si tornerà sul punto in occasione della trattazione delle singole sanzioni, tra le sanzioni di natura amministrativa non tributaria rientra quella prevista dall'art. 7bis del d.lgs. n. 241/1997 per l'omissione della trasmissione telematica delle dichiarazioni commessa dai soggetti abilitati ai sensi dell'art. 3 del d.P.R. n. 322/98 (Cfr. n.m. 13-9-1999, prot. n. 1/2/157550/99); quelle previste dall'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 in materia di rilascio del visto di conformità, certificazione tributaria (visto pesante) e asseverazione nonché quelle previste dal capo IV del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, per violazioni dei doveri derivanti dal rapporto concessorio commesse dai concessionari del servizio di riscossione dei tributi (cfr. c.m. 21-3-2002, n. 25/E).

5 In tal senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria nella c.m. 21-3-2002, n. 25/E.

dalla l. n. 689/1981. Si pensi, in particolare, alle disposizioni processuali previste dall'art. 23 della l. n. 689/81 incompatibili con l'iter previsto per il processo tributario dal d.lgs. n. 546/1992, quali:

- la prevista inappellabilità della sentenza;
- la potestà del giudice di disporre la citazione di testimoni;
- le conseguenze derivanti dall'assenza dell'opponente alla prima udienza⁶.

È da ritenersi, tuttavia, che le disposizioni speciali, previste per il rito tributario, debbano prevalere su quelle generali previste dalla legge sulle sanzioni amministrative. Partendo da questo punto di vista, le disposizioni previste dalla l. n. 689/81 dovrebbero essere prese a riferimento soltanto nella determinazione della sanzione, mentre per quanto riguarda il contenzioso prevalgono le disposizioni del d.lgs. n. 546/1992.

In effetti, in base all'art. 13 della l. n. 689/81, l'accertamento delle violazioni in questione, e quindi dell'irrogazione delle sanzioni, risulta comunque affidato agli "*organi addetti al controllo sull'osservanza delle disposizioni violate*", ossia all'Amministrazione finanziaria, che, tuttavia, deve determinare l'ammontare della sanzione irrogabile applicando i principi fissati dalla legge generale sulle sanzioni amministrative. Questo ad ulteriore riprova che le disposizioni previste dalla l. n. 689/1981 devono essere prese in considerazione ove una disposizione speciale non dispone diversamente⁷.

Esiste poi una categoria particolare di sanzioni che si pone in una linea di confine tra la natura tributaria e quella meramente amministrativa. Ci si riferisce alle sanzioni previste per l'omesso versamento delle somme emergenti dall'applicazione di condoni fiscali quando, ovviamente, non determinano l'inefficacia del condono stesso⁸. Le disposizioni previste in materia di condono, infatti, sebbene attengano al rapporto tributario del contribuente, non si può certo sostenere che facciano parte

⁶ In tale senso si è espresso G.P.A. (GIOVANNI DI PASQUALE), «*Ravvedimento anche per la telematica*» in *Il sole* 24 ore del 29 dicembre 2001, pag. 17.

⁷ Il principio di disposizione generale, e quindi, applicabile ove non sia prevista norma speciale è desumibile dalla stessa l. n. 689/1981 quando all'art. 12 prevede «*Le disposizioni di questo capo si osservano, in quanto applicabili e salvo che non sia diversamente stabilito, per tutte le violazioni per le quali è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro, anche quando questa sanzione non è prevista in sostituzione di una sanzione penale*». Il capo cui fa riferimento la norma è proprio quello dove sono previste le disposizioni generali per l'applicazione delle sanzioni pecuniarie non tributarie.

⁸ Ci si riferisce ai versamenti eccedenti il minimo necessario per rendere efficaci le sanatorie da ultimo previste dalla l. n. 289/2002, per i quali, infatti, in caso di omissione è prevista una sanzione amministrativa del 30% ridotta del 50% nelle ipotesi in cui il versamento è eseguito nei 30 giorni successivi al termine previsto (cfr. art. 7, comma 5; art. 8 comma 3, art. 9, comma 12, art. 15, comma 5; art. 16, comma 2 della citata l. n. 289/2002).

della disciplina di questo o quel tributo, semmai ne comportano la definizione. Questo appare sufficiente per disconoscere la natura tributaria di queste sanzioni, escludendo, pertanto, l'applicabilità delle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative tributarie previste dal d.lgs. n. 472/1997⁹.

1.3 La sanzione tributaria e la distinzione tra sostanza e forma

Fissata la struttura delle diverse punizioni previste (vedi figura 1), sembra utile approfondire e definire cosa si intende per violazione sostanziale e cosa si intende per violazione formale. Si scoprirà che tale distinzione tornerà utile successivamente quando si analizzerà (v. § 4.9) la causa di non punibilità prevista per le c.d. violazioni meramente formali (art. 6, comma 5bis del d.lgs. 472/1997) inserita dal decreto di attuazione dello statuto del contribuente (art. 7 del d.lgs. n. 32/2001).

La natura della violazione è individuabile dalla sanzione prevista: la violazione è formale quando la sanzione è prevista in misura fissa tra minimi e massimi predefiniti, mentre ha natura sostanziale quando è prevista in misura proporzionale. Infatti, la sanzione è proporzionale in tutti i casi in cui è individuata dalla disposizione sanzionatoria un'imposta non certificata, non dichiarata, non versata ovvero ancora un'imponibile non dichiarato¹⁰. Al contrario, tutte le volte in cui la disposizione sanzionatoria nel comportamento violato non riesce a individuare una diretta riferibilità all'imposta o alla base imponibile su cui applicare una sanzione proporzionale, la sanzione non potrà che essere disposta in somma fissa e definirsi di natura formale (in proposito cfr. c.m. 3-8-2001, n. 77/E).

⁹ Dal canto suo l'Amministrazione finanziaria (c.m. 21-2-2003, n. 12/E, § 2.8) non ha disconosciuto la natura tributaria di tali sanzioni, ritenendo, tuttavia, inapplicabile l'istituto del ravvedimento operoso considerando che già le singole disposizioni prevedono una forma specifica di riduzione della sanzione. Tale interpretazione non appare del tutto condivisibile. Infatti, una volta definita l'applicabilità delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie, esse non possono essere superate da un criterio di determinazione della sanzione particolare che vede una punizione diversificata secondo il comportamento tenuto. Senza considerare che è la stessa Amministrazione finanziaria (c.m. 5-7-2000, n. 138/E, § 1.5) a ritenere che tutte le forme di riduzione della sanzione disposte fuori dalla disciplina specifica del ravvedimento operoso, attengono alla determinazione della sanzione e su cui, pertanto, vanno calcolate le riduzioni previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997. Nell'occasione, infatti, l'Amministrazione finanziaria, nell'illustrare la riduzione della sanzione per omesso versamento delle imposte «coperte» da garanzia (art. 13 del d.lgs. n. 471/97), ebbe a precisare che «se al versamento tardivo del credito garantito (inferiore a quindici giorni) si accompagna quello spontaneo dei relativi interessi legali e delle stesse sanzioni entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui trattasi si aggiunge a quella ad un ottavo prevista dall'art. 13, lettera a), del d.lgs. n. 472/1997».

¹⁰ Infatti nelle ipotesi di omessa registrazione di fatture relative ad operazioni non imponibili od esenti (art. 6, comma 2 del d.lgs. n. 471/97) è prevista una sanzione proporzionale al corrispettivo non certificato o registrato soltanto se il corrispettivo rileva ai fini delle imposte sui redditi, altrimenti si applica una sanzione in misura fissa (v. § 1.4, sez. II).

Tra le varie disposizioni sanzionatorie è però individuabile una sanzione che si pone al confine tra sostanzialità e formalità. Ci si riferisce alla sanzione prevista per l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni non imponibili o esenti dall'IVA. Per tale violazione, infatti, è prevista una sanzione determinata in modo proporzionale al corrispettivo non documentato o registrato (art. 6, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997), quando il corrispettivo ha rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, mentre, quando è esente anche ai fini delle imposte dirette, la sanzione «degenera» in violazione formale prevedendosi una sanzione in somma fissa da euro 258 (vecchie 500 mila lire) a euro 2.065 (4 milioni delle vecchie lire). Appare evidente che in questo caso la sostanzialità o meno della violazione viene stabilita indirettamente in ragione della pericolosità della violazione ai fini delle imposte sui redditi piuttosto che ai fini IVA. In altre parole, tra le righe della disposizione è individuabile una sanzione amministrativa proporzionale per una violazione prodromica all'evasione delle imposte sui redditi. Tale affermazione è sorretta dal fatto che la proporzionalità o meno della sanzione dipende dalla rilevanza o meno del corrispettivo ai fini delle imposte sui redditi.

1.4 Il principio di legalità: l'individuazione della sanzione applicabile

Prima dell'entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio, l'art. 20 della l. 4/1929 indicava che, nelle successioni delle norme la sanzione applicabile alle singole fattispecie doveva essere individuata con riferimento alla sanzione in vigore all'epoca di commissione della violazione. Pertanto, anche nelle ipotesi in cui successivamente alla commissione dell'infrazione la sanzione prevista per la violazione commessa veniva abrogata o comunque veniva prevista in misura inferiore, doveva comunque essere applicata la sanzione allora vigente.

Questo criterio, dal quale emergeva l'ultrattività delle norme sanzionatorie¹¹, è stato eliminato con riferimento alle sanzioni aventi natura amministrativa per effetto dell'art. 29, comma 1, lett. a), del d.lgs. 18-12-1997, n. 472¹². Al suo posto, l'art. 3 dello stesso d.lgs. 472/1997 ha previsto un diverso criterio di determinazione delle sanzioni improntato ai principi di

¹¹ La definizione di ultrattività discende dal fatto che norme ormai abrogate continuavano a produrre effetti anche dopo la loro abrogazione.

¹² Sembra il caso di sottolineare che il principio di ultrattività delle sanzioni è stato accantonato anche per l'applicazione delle sanzioni penali tributarie. Infatti, il d.lgs. 74/2000 di attuazione della delega contenuta nell'art. 9 della l. 25-6-1999, n. 205, ha esteso il principio di legalità e del *favor rei* anche alle sanzioni penali aventi natura tributaria.

legalità e del *favor rei*. Il principio di legalità (art. 3, comma 1) prevede che le ipotesi sanzionabili e le pene pecuniarie devono essere specificamente individuate da una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

Il principio di legalità è strettamente riferibile al vincolo costituzionale previsto dall'art. 25¹³, pertanto deve avere una lettura interpretativa molto stretta nella previsione del precetto violato. In altre parole, nell'ambito di applicazione delle sanzioni, i margini all'interpretazione per analogia sono molto stretti. L'unica forma di interpretazione analogica ammissibile è quella che interessa l'obbligo di fatto violato ed è finalizzata — se possibile — alla sua riconduzione ad una fattispecie appositamente sanzionata.

Un esempio concreto di applicazione «estensiva» di una disposizione sanzionatoria si è avuto in materia di utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore a quello effettivamente emergente dalla dichiarazione ovvero inesistente. In tali casi, in assenza di una disposizione sanzionatoria specifica posta a tutela di tale obbligo¹⁴, si è ritenuta applicabile la sanzione per omesso versamento (art. 13 del d.lgs. n. 471/97), facendo osservare che l'inesistenza del credito determina, in effetti, il mancato perfezionamento della compensazione causando, quindi, l'omesso versamento del debito corrispondente al credito¹⁵. Appare evidente che in tal caso non si può proprio parlare di applicazione analogica della sanzione, ma solo di riscontro e riconduzione degli effetti concreti di un comportamento ad un precetto appositamente sanzionato.

Per converso, secondo questo punto di vista, non appare condivisibile l'opinione del Ministero delle finanze (c.m. 23-7-1998, n. 192/E, § 1.5)¹⁶ quando, già prima dell'entrata in vigore della disposizione sanzionatoria specifica, riteneva applicabile la sanzione minima prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione nelle ipotesi di omessa trasmissione telematica della

13 L'art. 25 della Costituzione, al comma 1 ripete sostanzialmente il principio di legalità secondo cui nessuno può essere punito se non per una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto.

14 Non esiste, infatti, alcuna sanzione per la compensazione del credito in misura eccedente rispetto a quello spettante.

15 In effetti la compensazione, quale mezzo estintivo delle obbligazioni, si realizza soltanto quando due soggetti vantano debiti reciproci (art. 1241, c.c.). Pertanto l'assenza di uno dei due debiti — nella fattispecie concreta il debito dell'Amministrazione finanziaria verso il contribuente — comporta l'assenza di uno dei presupposti necessari perché la compensazione si realizzi (v. § da 8.10 a 8.14, sez. II).

16 Nella circolare, infatti, l'Amministrazione finanziaria, nell'illustrare la regolarizzazione della violazione ai sensi del ravvedimento operoso per l'omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni, indicava che «nell'ipotesi in cui la tardiva presentazione non è imputabile al contribuente o a un suo rappresentante, bensì a uno dei soggetti incaricati di presentare la dichiarazione in via telematica, la violazione relativa alla tardiva presentazione della dichiarazione potrà essere regolarizzata dal soggetto incaricato della trasmissione in via telematica con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari a un ottavo di L. 500.000».

dichiarazione, violazione per la quale allora non era prevista alcuna sanzione specifica¹⁷. Senza considerare che la stessa successiva introduzione della specifica sanzione da parte dell'art. 2, del d.lgs. 28 dicembre 1998, n. 490, testimonia la necessità della previsione di una sanzione che effettivamente non c'era.

In effetti è bene sottolineare che la sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione non può che essere riferita al contribuente. Essa non può essere mutuata al fine di sanzionare un diverso soggetto — l'intermediario alla trasmissione telematica della dichiarazione — che interviene nel procedimento di determinazione del tributo, soltanto in qualità di soggetto privato dotato di pubbliche funzioni¹⁸.

Il principio di legalità, oltre a ritenersi applicabile nelle ipotesi in cui è prevista una sanzione per un comportamento specifico ritenuto costituente una violazione, è applicabile anche nelle ipotesi in cui la sopraggiunta sanzionabilità emerge dalla modificazione del criterio di responsabilità per la sanzione amministrativa. Ci si riferisce, in particolare, al passaggio dalla responsabilità per la sanzione amministrativa dal soggetto che beneficia della violazione al principio personale per la riferibilità della sanzione amministrativa avvenuto il 1° aprile 1998 (art. 2, comma 2 del d.lgs. n. 472/97) (v. § 2.2). È vero, infatti, che il passaggio al principio personale per la riferibilità della sanzione amministrativa ha comportato la sopraggiunta punibilità degli autori materiali della violazione diversi dal contribuente¹⁹ i quali, pertanto, possono essere puniti soltanto per le violazioni commesse successivamente all'entrata in vigore della riforma del 1997, cioè il 1° aprile 1998²⁰.

17 La sanzione per l'omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte degli intermediari (art. 7bis del d.lgs. n. 241/97) è entrata in vigore il 4 febbraio 1999.

18 La definizione di intermediario alla trasmissione telematica della dichiarazione quale soggetto privato dotato di pubbliche funzioni è chiarita indirettamente dalla stessa Amministrazione finanziaria quando ha attribuito la natura amministrativa non tributaria alla sanzione prevista dall'art. 7bis del d.lgs. n. 241/97 (in proposito cfr. n.m. 13-9-1999, prot. 1/2/157550/99).

19 È bene, infatti, sottolineare che il principio di legalità non si applica nella ipotesi in cui l'autore materiale della violazione, punito in forza del principio della personalità, coincida con il soggetto che beneficia della violazione, cioè il contribuente. In tali ipotesi non sussiste alcuna sopraggiunta sanzionabilità. Il contribuente resta comunque punibile sia con le vecchie regole che con le nuove.

20 Per l'applicabilità del principio di legalità alle ipotesi in cui la sopraggiunta imputabilità emerge dalla modificazione del principio generale di responsabilità per la sanzione amministrativa ed in generale alle ipotesi di modificazioni dei principi generali di applicazione delle sanzioni, si è espressa consolidata giurisprudenza. Nello stesso senso vedi anche Cassazione civile, sez. Tributaria, 20-12-2002, n. 18160. In proposito vedi anche Cass. n. 1331/2002; Cass. 13998/2001; conf. 13230/2001, 5169/1999, SS.UU. 2018/1984).

Indice generale

Sezione Prima

Profili generali delle sanzioni amministrative tributarie

1.

Il sistema delle sanzioni tributarie: il principio di legalità, il favor rei e la specialità delle sanzioni penali

1.1	La struttura delle sanzioni tributarie	Pag.	13
1.2	La natura tributaria delle violazioni amministrative	»	14
1.3	La sanzione tributaria e la distinzione tra sostanza e forma	»	17
1.4	Il principio di legalità: l'individuazione della sanzione applicabile	»	18
1.5	Il favor rei con riferimento all'abrogazione della sanzione o dell'obbligo violato	»	21
1.6	Segue: Il favor rei con riferimento alla modificazione della sanzione	»	23
1.7	Il riconoscimento dello jus superveniens: da rivendicare nel ricorso o rilevabile d'ufficio dal giudice?	»	26
1.8	Alcune riflessioni in tema di sanzioni penali tributarie alla luce del principio di specialità	»	29
1.9	Segue: L'esame comparata dei singoli delitti in materia tributaria ...	»	33
1.10	La scarsa efficacia punitiva e la diseguità del principio di specialità in relazione al nuovo regime di responsabilità delle persone giuridiche...	»	41

2.

Il duplice regime di responsabilità: tra personalità e responsabilità esclusiva delle persone giuridiche

2.1	Le spinte verso la centralità del contribuente quale responsabile delle sanzioni nei regimi di autoliquidazione dei tributi	»	45
2.2	La soggettività passiva alle sanzioni amministrative tributarie: la nozione di «personalità imperfetta»	»	49
2.3	L'individuazione dell'autore materiale della violazione: il caso dei soci di società di persone	»	52
2.4	L'animus quale limite alla responsabilità personale dell'autore materiale della violazione	»	55
2.5	Obbligazione solidale e diritto di regresso del contribuente quale ulteriore elemento configurante la «personalità imperfetta»	»	58
2.6	Autore materiale della violazione e interesse economico del contribuente: le violazioni commesse da chi presta assistenza fiscale	»	64
2.7	La responsabilità delle società ed enti dotati di personalità giuridica	»	66
2.8	Segue: La responsabilità delle persone giuridiche quale mera distinzione tra soggetto in base al quale irrogare e determinare la sanzione	»	72
2.9	Segue: Ambito di applicazione della responsabilità per le persone giuridiche: tra principio di legalità e favor rei	»	76

3.

I principi legati alla personalità della sanzione tributaria

3.1	Premessa: i principi afferenti alla personalità e la loro applicazione alle persone giuridiche	Pag.	81
3.2	La trasmissibilità dell'onere della sanzione amministrativa per violazioni commesse dai dipendenti: la stipula di polizze assicurative	»	82
3.3	Il concorso di persone nella commissione della violazione	»	86
3.4	Il concorso dei consulenti fiscali: il caso delle consulenze prestate dai Caf o dai sostituti d'imposta	»	90
3.5	La responsabilità nelle obbligazioni solidali	»	94
3.6	L'autore mediato quale ipotesi estrema di concorso morale difficilmente comprovabile	»	96
3.7	Imputabilità, colpevolezza ed intrasmissibilità della sanzione tributaria ...	»	102
3.8	La responsabilità esclusiva delle persone giuridiche e sua incompatibilità con i principi generali legati alla personalità	»	105

4.

La colpevolezza, le cause di non punibilità e lo statuto del contribuente

4.1	Premessa: la presunzione di colpa e le cause di non punibilità	»	109
4.2	L'errore sul fatto: quando la violazione non è consapevole	»	113
4.3	Gli errori nell'imputazione «fiscale» dei costi e dei ricavi: è esclusa la punibilità se conforme ai principi contabili	»	114
4.4	L'esimente per gli errori commessi nelle valutazioni estimative dei valori soggetti ad imposizione	»	117
4.5	L'obiettivo incertezza della norma e buona fede del contribuente	»	118
4.6	Tra legittimo affidamento alla prassi amministrativa ed obiettiva incertezza	»	124
4.7	Gli omessi versamenti a causa di terzi: tra causa esimente e sospensione della riscossione	»	128
4.8	Le violazioni causate da forza maggiore	»	130
4.9	La sanzionabilità delle violazioni meramente formali	»	132
4.10	Segue: La «nascita» delle violazioni meramente formali e l'efficacia delle conseguenti abrogazioni	»	138

5.

I criteri di determinazione della sanzione

5.1	La determinazione della sanzione quale attività discrezionale	»	141
5.2	La sanzione irrogata: la scelta tra il limite minimo e massimo	»	144
5.3	La recidiva caratterizzata dalle violazioni della stessa indole	»	148
5.4	La sproporzione della sanzione rispetto al tributo evaso	»	152
5.5	La tutela giurisdizionale nella fase di determinazione della sanzione	»	153

6.

Il concorso e la continuazione delle violazioni

6.1	Premessa: il Concorso e la continuazione quale criterio di unificazione delle violazioni	»	157
-----	------------------------------------------------------------------------------------------------	---	-----

6.2	Il concorso formale: definizione e casi concreti.....	Pag. 159
6.3	Il concorso materiale delle violazioni formali	» 162
6.4	La continuazione: le violazioni ascrivibili a un unico disegno	» 164
6.5	L'applicazione del cumulo giuridico secondo l'ente impositore	» 167
6.6	L'interruzione del cumulo giuridico delle sanzioni	» 170
6.7	Incremento base e nozione di sanzione più grave	» 173
6.8	Il cumulo giuridico su più tributi e su più periodi d'imposta	» 174
6.9	L'unificazione in concorso delle sanzioni irrogate in tempi diversi o in diversi contenziosi	» 181
6.10	L'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e la definizione agevolata nel concorso e nella continuazione	» 183
6.11	Applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni amministrative in presenza di violazioni penalmente rilevanti	» 187

7.

Il ravvedimento quale autoliquidazione di sanzioni ridotte

7.1	Aspetti generali ed ambito di applicazione	» 193
7.2	La regolarizzazione delle violazioni formali: tra ravvedimento operoso e causa di non punibilità	» 197
7.3	Il Ravvedimento operoso delle violazioni sostanziali: i tre momenti essenziali per l'efficacia	» 200
7.4	Il ravvedimento operoso nei tributi liquidati dall'ufficio	» 203
7.5	Cause di inapplicabilità: contestazione della violazione e l'inizio degli accessi, ispezioni o verifiche	» 205
7.6	Il concorso di violazioni e la definizione agevolata nel ravvedimento operoso: valutazioni di convenienza	» 209
7.7	Applicazione di sanzioni penali ed effettuazione della regolarizzazione della violazione finalizzata al ravvedimento	» 212

8.

Il procedimento di contestazione e irrogazione delle sanzioni

8.1	Il nuovo procedimento di irrogazione delle sanzioni: confronti con il sistema passato	» 217
8.2	Tra irrogazione previa contestazione e irrogazione immediata: un discrimine dettato dalla personalità	» 220
8.3	I contenuti dell'atto di contestazione e di irrogazione immediata delle sanzioni: la motivazione e la prova	» 223
8.4	La definizione agevolata dell'atto di contestazione o irrogazione immediata delle sanzioni	» 228
8.5	La definizione agevolata con riferimento alle ipotesi di applicazione del concorso e della continuazione	» 231
8.6	L'immediata iscrizione a ruolo delle sanzioni collegate al ritardato pagamento dei tributi	» 233
8.7	Le interconnessioni tra procedimento penale e procedimento amministrativo di determinazione della sanzione	» 235

8.8	La riscossione delle sanzioni in pendenza di giudizio	Pag.	242
8.9	Le disposizioni cautelari di sospensione della riscossione della sanzione ...	»	246
8.10	La decadenza dall'irrogazione e la prescrizione della riscossione delle sanzioni	»	252

Sezione Seconda

Le violazioni tributarie (definizioni ed autoliquidazione delle sanzioni)

1.

Le violazioni prodromiche all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto

1.1	Premessa: la complessità dell'imposta come conseguenza	»	263
	della proliferazione degli obblighi e delle sanzioni	»	263
1.2	Violazioni degli obblighi di fatturazione e di registrazione di operazioni imponibili	»	264
1.3	Segue: La regolarizzazione e il ravvedimento operoso	»	268
1.4	Violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione di operazioni non imponibili o esenti	»	271
1.5	Segue: Tra violazione meramente formale e applicazione del ravvedimento operoso	»	272
1.6	Violazioni degli obblighi di auto-fatturazione per errori	»	274
	o omessa fatturazione da parte del cedente o prestatore	»	274
1.7	Segue: La procedura di regolarizzazione ed il ravvedimento operoso	»	277
1.8	Violazioni in materia di ricevuta fiscale scontrino e documenti di trasporto	»	281
1.9	Segue: Mancata installazione del registratore di cassa e obbligo di registrazione in caso di mal funzionamento	»	284
1.10	Segue: La regolarizzazione delle violazioni concernenti le ricevute o scontrini fiscali	»	287
1.11	L'indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto	»	289
1.12	Segue: L'applicazione del ravvedimento operoso	»	291

2.

Le violazioni relative agli scambi intracomunitari

2.1	Premessa: l'esigenza di nuovi obblighi e di sanzioni	»	295
2.2	Omessa certificazione di acquisti intracomunitari.	»	296
2.3	Segue: La regolarizzazione ed il ravvedimento operoso	»	299
2.4	Omessa presentazione della dichiarazione delle operazioni intracomunitarie effettuate dagli enti non commerciali	»	300
2.5	Segue: Omessa presentazione della dichiarazione degli acquisti in franchigia di esonero	»	301
2.6	Segue: La regolarizzazione della violazione	»	303
2.7	Illegittima detrazione di IVA in presenza di operazioni intracomunitarie	»	305
2.8	L'ostacolo all'applicazione del «reverse charge» per mancata comunicazione del codice identificativo da parte del cessionario	»	307

2.9	Omessa, incompleta o errata presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari	Pag. 309
2.10	Segue: La regolarizzazione delle violazioni concernenti gli elenchi intrastat	» 314
2.11	Violazioni concernenti la parte statistica degli elenchi Intrastat	» 315
3.		
Le violazioni relative alle esportazioni		
3.1	Premessa: le esportazioni nell'imposta sul valore aggiunto	» 319
3.2	Cessioni alle esportazioni infedeli o incomplete: tra formalità e sostanzialità	» 320
3.3	Mancata esportazione entro i termini prescritti: tra regolarizzazione spontanea e ravvedimento operoso	» 322
3.4	Cessioni a viaggiatori stranieri extracomunitari	» 324
3.5	Cessioni di beni in sospensione d'imposta, in mancanza di dichiarazione di intento	» 325
3.6	Acquisti in sospensione oltre i limiti consentiti	» 327
3.7	Segue: Le diverse procedure per regolarizzare la violazione	» 329
3.8	Violazioni degli obblighi relativi alle dichiarazioni di intento	» 333
3.9	La trasmissione dei dati delle dichiarazioni d'intento e la responsabilità solidale	» 335
4.		
Le Violazioni inerenti alla contabilità e le sanzioni accessorie		
4.1	Premessa: l'unificazione della sanzione per le violazioni sulla contabilità e l'eliminazione della vidimazione e bollatura iniziale	» 341
4.2	L'archiviazione ottica delle scritture contabili quale indice rivelatore di una irregolare contabilità	» 343
4.3	Omessa o irregolare tenuta o conservazione delle scritture contabili	» 345
4.4	Segue: Il ravvedimento operoso ed il confronto con le sanzioni previste da norme previgenti	» 349
4.5	Violazioni degli obblighi contabili effettuata dai contribuenti minori o soggetti a regimi speciali	» 351
4.6	Mancanza o incompletezza di atti e documenti connessi alle dichiarazioni	» 352
4.7	Rifiuto di esibizione o sottrazione alla verifica di documenti	» 356
4.8	La mancata sottoscrizione della dichiarazione da parte degli organi di controllo nella riforma del diritto societario	» 359
4.9	La corresponsabilità degli organi di controllo sulla mancanza delle scritture contabili	» 363
4.10	Segue: Il ravvedimento operoso e le cause di non punibilità per le violazioni degli organi di controllo	» 365
4.11	Omesse o irregolari risposte agli inviti ed ai questionari	» 366
4.12	Segue: Il ravvedimento operoso ed il mancato riconoscimento della mera formalità	» 369

4.13	La compensazione di partite nell'ambito delle imposte sui redditi e la mancata compilazione dei prospetti	Pag. 370
4.14	Le sanzioni accessorie: una scelta tra le diverse alternative	» 372

5.

Le violazioni formali riferite a comunicazioni o prospetti

5.1	Premessa: la distinzione tra dichiarazione di auto-liquidazione dei tributi e comunicazioni senza debito d'imposta	» 375
5.2	Violazioni agli obblighi di dichiarazione di inizio, variazione o cessazione attività	» 377
5.3	(Segue) L'applicazione del ravvedimento operoso e il confronto tra vecchie e nuove sanzioni	» 380
5.4	Violazioni in materia di comunicazione dati IVA: la continuazione con le dichiarazioni periodiche IVA	» 381
5.5	Segue: La correzione delle violazioni: tra esimente per le violazioni meramente formali e ravvedimento operoso	» 385
5.6	Omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari: l'applicazione del favor-rei e la regolarizzazione	» 388
5.7	L'omessa o errata compilazione dei quadri legati alla fruizione di agevolazioni o possibilità	» 389
5.8	Omessa o errata compilazione dei modelli di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore o parametri	» 392

6.

Le violazioni concernenti le dichiarazioni annuali

6.1	Premessa: la natura e la rettificabilità delle dichiarazioni annuali dei tributi	» 397
6.2	La validità della ricevuta rilasciata dagli intermediari ai fini della trasmissione telematica delle dichiarazioni	» 401
6.3	L'omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte degli intermediari e gli aspetti sanzionatori del contribuente	» 403
6.4	L'omessa presentazione della dichiarazione: aspetti comuni	» 405
6.5	Segue: Il concetto di imposta dovuta nella violazione di omessa presentazione della dichiarazione	» 409
6.6	Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP: il favor rei e il ravvedimento operoso	» 413
6.7	L'omessa presentazione della dichiarazione IVA	» 418
6.8	Il riconoscimento del credito IVA in relazione ad una dichiarazione omessa: tra disposizioni interne e comunitarie	» 421
6.9	L'infedeltà delle dichiarazioni annuali d'imposta: la nozione di «imposta dovuta» e la distinzione dai meri errori formali	» 424
6.10	L'infedele dichiarazione dei redditi e dell'Irap: la rettifica delle detrazioni o deduzioni e la rettifica delle perdite nel reddito d'impresa	» 427
6.11	Segue: La sanzione applicabile ed il confronto con la sanzione prevista ante riforma	» 433

6.12	Segue: L'applicazione del ravvedimento operoso	Pag. 435
6.13	Segue: Il ravvedimento operoso in caso di omessa indicazione di redditi soggetti a tassazione separata	» 439
6.14	Le relazioni tra ravvedimento operoso e falso in bilancio	» 441
6.15	L'infedele dichiarazione dell'Imposta sul valore aggiunto	» 444
6.16	Segue: il ravvedimento operoso dell'infedele dichiarazione IVA	» 447
6.17	L'indebita richiesta di rimborso dei crediti IVA evidenziati nella dichiarazione annuale	» 451
6.18	Le irregolarità formali nelle dichiarazioni annuali: alcuni casi particolari	» 456

7.

Le violazioni commesse dai sostituti d'imposta

7.1	Premessa: le responsabilità del contribuente di diritto e di fatto nella sostituzione d'imposta	» 463
7.2	Gli obblighi contabili, dichiarativi e di certificazione del sostituto d'imposta	» 467
7.3	Violazione dell'obbligo di esecuzione delle ritenute alla fonte. Ambito di applicazione e regolarizzazione	» 469
7.4	Omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta: la normazione del concetto di imposta dovuta	» 473
7.5	La commissione dell'omessa presentazione della dichiarazione	» 475
7.6	Segue: Il ravvedimento operoso dell'omessa presentazione della dichiarazione	» 478
7.7	La dichiarazione infedele: l'estensione del concetto di imposta dovuta ..	» 480
7.8	Segue: L'applicazione del ravvedimento operoso	» 483
7.9	Violazioni formali riguardanti il rapporto fiscale dei sostituti d'imposta: dalle violazioni concernenti le certificazioni a quelle relative alla dichiarazione annuale	» 484
7.10	La «super-sanzione» amministrativa per le assunzioni irregolari	» 486

8.

Profili sanzionatori degli obblighi di versamento a compensazione

8.1	Introduzione: la compensazione e l'omesso versamento delle imposte ...	» 497
8.2	Omesso versamento dei tributi nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto	» 498
8.3	Segue: L'applicazione e la determinazione della sanzione per omesso versamento	» 502
8.4	Il ravvedimento operoso nell'omesso versamento dei tributi: ipotesi generale e casi particolari	» 506
8.5	Gli errori formali commessi nella delega di versamento	» 510
8.6	Gli errori di codice tributo nella prassi amministrativa antecedente alla compensazione	» 510
8.7	Segue: La nascita della sanzione specifica per l'errata indicazione dei codici tributo e la regolarizzazione	» 512

8.8	Segue: La procedura di regolarizzazione degli errori	Pag. 514
8.9	Gli errori di codice tributo del credito compensato nel modello F24: la regolarizzazione	» 517
8.10	Gli aspetti sanzionatori dell'indebita compensazione di crediti d'imposta ..	» 520
8.11	L'indebita compensazione di crediti d'imposta per agevolazioni e la nascita dell'F24	» 523
8.12	Segue: La possibilità di compensazione diretta del credito nel modello di versamento F24 e la necessità dell'atto di recupero	» 525
8.13	L'atto di recupero come previsto dalla legge finanziaria 2005: luci e ombre	» 528
8.14	Il ravvedimento operoso in materia di indebita compensazione di crediti d'imposta	» 532
8.15	Segue: L'evoluzione della prassi in materia di regolarizzazione della violazione di indebita compensazione di crediti d'imposta	» 536
8.16	Segue: Le incoerenze e le contraddizioni della prassi amministrativa	» 538
8.17	Segue: Il contrasto dei chiarimenti operativi dell'Agenzia	» 542
	delle entrate con le modalità di regolarizzazione	» 542
8.18	La violazione di omessa presentazione del Mod. F24 per i versamenti a saldo «zero»	» 544

9.

Le violazioni degli intermediari e dei soggetti che prestano assistenza fiscale

9.1	Premessa: il ruolo degli intermediari nel rapporto tributario del contribuente	» 549
9.2	L'omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni	» 550
9.3	Gli obblighi connessi all'assistenza fiscale in sintesi	» 555
9.4	Le violazioni amministrative e le sanzioni concernenti l'infedeltà del visto di conformità e l'asseverazione	» 558
9.5	Segue: La certificazione tributaria (il c.d. visto pesante)	» 561
	infedele	» 561
9.6	Le sanzioni amministrative tributarie applicabili in concorso	» 563
9.7	I reati imputabili ai soggetti che prestano assistenza fiscale	» 567
9.8	La responsabilità personale per le violazioni amministrative	» 572
9.9	I criteri di determinazione della sanzione ed il cumulo	» 577
	giuridico	» 577
9.10	Il procedimento di irrogazione, la definizione agevolata	» 580
	della controversia e la competenza della giurisdizione tributaria	» 580
9.11	Le incongruenze dell'impianto sanzionatorio amministrativo applicato alle violazioni riguardanti l'assistenza fiscale	» 582