

**Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) e in Scienze Infermieristiche (Facoltà di Medicina) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.**

Il presente lavoro ha ad oggetto la riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie, prestando attenzione ad alcuni aspetti della responsabilità amministrativa tributaria degli enti collettivi in un’ottica sistematica rispetto al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 e alle novità introdotte dal regime dell’adempimento collaborativo istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

ISBN 978-88-6611-671-4



9 788866 116714

€ 22,00



F. Varazi

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

26

# Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

Filippo Varazi

DJSGE Collana del Dipartimento Jonico  
in “Sistemi Giuridici  
ed Economici del Mediterraneo:  
società, ambiente, culture”



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI DI BARI  
ALDO MORO



CACUCCI  
EDITORE



Questo lavoro è stato possibile anche grazie agli insegnamenti e alla cultura del Dott. Alessandro De Renzis, della Dott.ssa Maria De Renzis, della Prof.ssa Loredana Carpentieri e del Prof. Antonio Uricchio. Grazie, infine, alle mie origini e alle mie guide.

Filippo Varazi

**Appunti sulla riferibilità  
soggettiva delle sanzioni  
amministrative tributarie**



CACUCCI  
EDITORE  
2018

---

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

© 2018 Cacucci Editore - Bari

Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: [info@cacucci.it](mailto:info@cacucci.it)

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici  
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”  
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”**

**1. Francesco Mastroberti** (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

**2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe**

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonico in Europa tra XV e XVI secolo

**3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato**

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

**4. Fabio Caffio, Nicolò Carnimeo, Antonio Leandro**

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

**5. Aurelio Arnese**

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

**6. Antonio Uricchio** (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

**7. Andrea Buccisano**

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

**8. Stefano Vinci**

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

**9. Francesco Mastroberti**

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796-1815)

**10. Mario Angiulli**

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

**11. Salvatore Antonello Parente**

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

**12. Antonio Felice Uricchio** (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

**13. Paolo Pardolesi**

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

**14. Danila Certosino**

Mediazione e giustizia penale

**15. Piergiuseppe Otranto**

Internet nell’organizzazione amministrativa. Reti di libertà

**16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato** (*a cura di*)

La dimensione promozionale del fisco

**17. Claudio Sciancalepore**

Cambiamenti climatici e *green taxes*

**18. Paola Caputi Iambrenghi**

La funzione amministrativa neutrale

**19. Francesco Scialpi**

REF canario e zone franche: la leva fiscale al servizio delle *environmental policy*

**20. Michele Indelicato**

Neuroscienze e scienze umane

**21. Federico Lacava, Piergiuseppe Otranto, Antonio Uricchio (a cura di)**

Funzione promozionale del diritto e sistemi di tutela multilivello

**22. Nicolò Carnimeo**

Fuoco a bordo. *Safety management*, ruoli e responsabilità nel trasporto marittimo passeggeri

**23. Aurelio Arnese**

La *similitudo* nelle *Institutiones* di Gaio

**24. Paola Marongiu**

La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria fra passato e presente

**25. Angelica Riccardi**

Disabili e lavoro

**26. Filippo Varazi**

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza  
Università degli Studi di Bari Aldo Moro  
Sede di Taranto**

**1. Antonio Incampo**

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

**2. Antonio Uricchio**

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

**3. Paola Pierri**

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

**4. Concetta Maria Nanna (a cura di)**

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

**5. Marta Basile**

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

**6. Antonio Uricchio (a cura di)**

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

**7. Paolo Pardolesi (a cura di)**

Seminari di diritto privato comparato

**8. Nicola Triggiani (a cura di)**

La messa alla prova dell'imputato minorenni tra passato, presente e futuro.

L'esperienza del Tribunale di Taranto

**9. Salvatore Antonello Parente**

I modelli conciliativi delle liti tributarie

**10. Nicola d'Amati e Antonio Uricchio (a cura di)**

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario

**11. Antonio Uricchio**

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

**12. Antonio Uricchio (a cura di)**

I percorsi del federalismo fiscale

**13. Francesco Fratini**

Gli interpellanti tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

**14. Paolo Pardolesi**

Contratto e nuove frontiere rimediali. Disgorgement v. Punitive damages

**15. Annamaria Bonomo**

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni



**16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio** (*a cura di*)

Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie  
Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.  
Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia

**17. Sławomir Kursa**

La diseredazione nel diritto giustiniano

**18. Concetta Maria Nanna**

Doveri professionali di status e protezione del cliente-consumatore. Contributo alla teoria dell'obbligazione senza prestazione

**19. Umberto Violante**

Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza

**20. Filippo Rau**

La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario

**21. Nicolò Carnimeo**

La tutela del passeggero nell'era dei vettori low cost. Annotato con la giurisprudenza

**22. Giuseppe Ingraio**

La tutela della riscossione dei crediti tributari

**23. Antonio Incampo**

Filosofia del dovere giuridico

**24. Nicolò Carnimeo**

La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune

**25. Daniela Caterino**

Poteri dei sindaci e governo dell'informazione nelle società quotate

**26. Giuseppina Pizzolante**

Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell'Unione europea

**27. Vincenzo Caputi Jambrenghi** (*a cura di*)

Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia

**28. Antonio Perrone**

Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze

**29. Maria Concetta Parlato**

Le definizioni legislative nel sistema penale tributario

**30. Antonio Uricchio** (*a cura di*)

Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive

**31. Maria Rosaria Piccinni**

Il tempo della festa tra religione e diritto

**32. Gianluca Selicato**

Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

*A mio fratello Giovanni Maria  
e a Opa Richard*

*Rechtliche Verfahren, finanzielle Zuwendungen und der  
Austausch von Gefälligkeiten für rein persönliche Interessen sind  
systematische Handlungen.*

*Glückwunsch an die guten Lehrmeister, die nicht müde werden nur  
die Durchschnittlichen in ihre Gemeinschaft kooptieren.*

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” - Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Direttore: Bruno Notarnicola

Comitato Direttivo: Bruno Notarnicola, Ferdinando Parente, Michele Indelicato, Giuseppe Losappio, Umberto Violante, Fabio Calefato, Carlo Cusatelli, Luigi Iacobellis (Resp. Redazione), Pietro Alexander Renzulli.

Comitato Scientifico: Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Ferdinando Parente, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Uricchio, Umberto Violante.

Comitato di Redazione: Aurelio Arnese, Giovanni Bianco, Annamaria Bonomo, Mario Aulenta, Lucianna Cananà, Nicolò Giovanni Carnimeo, Maria Casola, Ernesto Cianciola, Carlo Cusatelli, Annunziata de Felice, Gabriele Dell’Atti, Cira Grippa, Nicolaia Iaffaldano, Michele Indelicato, Antonio Leandro, Stella Lippolis, Pamela Martino, Pierluca Massaro, Patrizia Montefusco, Francesco Perchinunno, Armando Regina, Pietro Alexander Renzulli, Angelica Riccardi, Luigi Santacroce, Maria Laura Spada, Paolo Stefanì, Maurizio Sozio, Giuseppe Tassielli, Stefano Vinci, Umberto Violante.

Il presente volume è stato sottoposto ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

## Sommario

L'oggetto del lavoro e il quadro normativo di riferimento . . . . .	13
Un excursus storico sul tema della personalità degli enti . . . . .	17

### CAPITOLO PRIMO

#### *SOCIETAS DELINQUERE POTEST*

1. Introduzione: <i>universitas delinquere potest, societas delinquere non potest?</i> . . . . .	33
2. <i>Societas delinquere potest</i> nell'esperienza sovra-nazionale ed italiana. . . . .	38
3. Enti responsabili per illecito amministrativo dipendente da reato nel decreto legislativo 8 giugno 2001 n. 231 . . . . .	43
4. La fattispecie complessa dell'illecito . . . . .	49
5. I criteri di identificazione degli autori delle fattispecie delittuose ex decreto legislativo 231/01: l'interesse e il vantaggio dell'ente, dei "terzi" e il fenomeno dei c.d. "gruppi societari". . . . .	52
6. I criteri soggettivi di imputazione, ruolo dei modelli di organizzazione, gestione e controllo previsti dagli artt. 6 e 7 . . . . .	54
7. <i>Societas puniri potest</i> . . . . .	58
8. Le regole processuali (cenni) . . . . .	65

### CAPITOLO SECONDO

#### PROFILI DI RILIEVO DEL SISTEMA SANZIONATORIO DISEGNATO DAL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 18 DICEMBRE 1997

1. Introduzione . . . . .	69
2. La sanzione pecuniaria e le sanzioni accessorie: il principio di legalità, il principio della personalità e il principio dell'imputabilità. . . . .	71
3. Il principio di colpevolezza, le cause di non punibilità e la non trasmissibilità agli eredi della sanzione amministrativa tributaria . . . . .	80
4. I criteri di determinazione della sanzione amministrativa tributaria . . . . .	89
5. La definizione agevolata. . . . .	92
6. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni e la tutela giurisdizionale. . . . .	104

CAPITOLO TERZO

LA RIFERIBILITÀ ESCLUSIVA ALLE SOCIETÀ E  
AGLI ENTI CON PERSONALITÀ GIURIDICA DELLE SANZIONI  
AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

1. Introduzione . . . . .	127
2. Responsabilità della società o dell'ente e l'applicazione "residuale" delle norme del D. Lgs. 472 del 1997. . . . .	139
3. Il concorso di persone. . . . .	143
4. La responsabilità fiscale dell'autore mediato e la coobbligazione so- lidale del responsabile per la sanzione . . . . .	156
5. Il concorso di violazioni e l'illecito continuato . . . . .	165
6. Altre fattispecie di coobbligazione solidale: la cessione dell'azienda o di un ramo di essa . . . . .	171
7. Le operazioni straordinarie: la trasformazione, la fusione e la scis- sione di società . . . . .	174
8. Successione delle leggi nel tempo . . . . .	176

CAPITOLO QUARTO

OBBLIGHI FISCALI E STRUTTURA ORGANIZZATIVA  
DELL'IMPRESA: L'EVOLUZIONE DEGLI ORDINAMENTI EUROPEI  
VERSO L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO DEL CONTRIBUENTE

1. La corretta organizzazione dell'impresa quale presupposto impre- scindibile per il nuovo regime di adempimento collaborativo . . . . .	181
2. L'evoluzione del procedimento di accertamento verso un maggior coinvolgimento del contribuente . . . . .	187
3. L'adempimento collaborativo qual strumento giuridico sul quale fondare il nuovo rapporto tra Amministrazione finanziaria e contri- buente . . . . .	189
Conclusioni . . . . .	195

## **L'oggetto del lavoro e il quadro normativo di riferimento**

In termini generali, la sanzione amministrativa tributaria costituisce conseguenza giuridica di un illecito fiscale amministrativamente censurato a cui l'ordinamento ricollega l'obbligo di pagare una somma di denaro; tale sanzione non è trasmissibile agli eredi e non produce interessi<sup>1</sup>. L'illecito fiscale può essere sanzionato, in via secondaria, anche con provvedimenti accessori, quali ad esempio quelli che limitano il godimento dei beni o addirittura si estendono alla privazione della proprietà degli stessi. Inoltre, l'ordinamento prevede obbligazioni risarcitorie e interessi moratori. Sanzioni amministrative e sanzioni penali, infine, non possono applicarsi congiuntamente<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sul tema delle sanzioni amministrative tributarie si rinvia a: AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative*, a cura di G. Tabet, Milano, 2000; AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di L. Tosi - F. Moschetti, Padova, 2000; AA.VV., *Le sanzioni nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 2001. Si vedano inoltre M. A. Sandulli, *Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziali e procedurali*, Napoli, 1983; Id., *Sanzione (sanzione amministrativa)*, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1992; Id., R. Cordeiro Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; G. Falsitta, *Confusione concettuale ed incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 475; F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509; B. Bellè, *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, 1212; A. F. Uricchio, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2001, 565; G. Ragucci, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 251; P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11.

<sup>2</sup> Sanzione amministrativa tributaria e sanzione penale sono accomunate in dottrina da una identità teleologica e da una omogeneità funzionale, rappresentati dalla difesa del bene pubblico e dalla rieducazione del trasgressore. Da tali caratteristiche consegue la non cumulatività delle due sanzioni, dove, ad evitare la duplicazione della risposta punitiva nell'ipotesi di una fattispecie di illecito, trova applicazione il principio di specialità, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000. Ne deriva una prevalenza della sanzione penale sulla sanzione amministrativa, poiché quest'ultima si applica

Quando non sia stabilita in misura fissa, la misura della sanzione amministrativa tributaria è stabilita tra un minimo e un massimo sulla base di criteri a carattere personalistico quali la gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, la sua personalità e le sue condizioni economiche e sociali, i precedenti fiscali, come stabilito nell'art. 7 del d. lgs. n. 472/1997. L'ammontare delle sanzioni in concreto applicabili varia poi in funzione di alcuni istituti originati dal diritto penale, quali la *recidiva*, il *ravvedimento operoso* e il *concorso di violazioni*.

La distinzione tra illecito fiscale amministrativamente sanzionato e illecito penale viene per lo più fondata sul tipo di norma violata<sup>3</sup>. L'illecito è penale quando la violazione riguarda una norma penale e a tale violazione si ricollega, allo scopo di salvaguardare l'ordine sociale, una pena criminale finalizzata ad infliggere una sofferenza o una restrizione della libertà personale al responsabile della violazione. Diversamente, l'illecito fiscale amministrativo si realizzerebbe a seguito della violazione di un precetto il cui obiettivo è la salvaguardia di interessi pubblici di specifica attribuzione all'Amministrazione Tributaria.

Ciò non esclude altre differenze, quali l'asserita imputabilità della pena criminale esclusivamente alla persona fisica in funzione di quanto stabilito dall'articolo 27, comma 1, della Costituzione, laddove la sanzione amministrativa tributaria può essere applicata anche nei confronti delle persone giuridiche. Illecito amministrativo e illecito penale sono altresì applicati da soggetti diversi: in particolare, la sanzione ammini-

---

solo quando il processo o il procedimento penale non si concludano con una condanna del contribuente. Tale principio di specialità troverebbe giustificazione nella unicità dell'illecito tributario. Si veda al riguardo M. A. Sandulli, *Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziali e procedurali*, cit., 50; Id., *Sanzione (sanzione amministrativa)*, in *Enc. giur. Treccani*, cit., 3; R. Cordeiro Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, cit., 50.

<sup>3</sup> In dottrina prevale la tesi per cui l'illecito fiscale protegga un unico bene giuridico e che la sanzione tributaria costituisca la reazione alla lesione di tale bene. Ne consegue che i diversi tipi di sanzione trovano applicazione solo in funzione della maggiore o minore gravità di quanto posto in essere dal contribuente. Le sanzioni amministrative sono evidentemente meno gravi di quelle penali e trovano comunque applicazione secondo una graduazione progressiva in ragione della gravità della fattispecie. Si vedano in merito A. Dus, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957; L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 129; R. Cordeiro Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 110.

strativa è applicata dall'Amministrazione anziché dall'autorità giudiziaria<sup>4</sup>.

Al di là delle indicate differenze, sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria presentano peraltro anche dei punti di contatto quali l'afflittività e la dissuasione dell'illecito, come stabilito in generale dagli articoli 11 della L. 689/1981 e 7 del D. Lgs. 18 Dicembre 1997, n. 472.

Le sanzioni amministrative tributarie possono suddividersi in pecuniarie, quando prevedono l'obbligo di versare una somma di denaro, e non pecuniarie, quando dispongono provvedimenti diversi, di carattere reale o personale.

L'attuale disciplina della sanzione amministrativa tributaria trova le sue origini nella legge n.4/1929, avente ad oggetto *le norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*. Con la riforma degli anni '70 sono state poi disciplinate le sanzioni amministrative tributarie per gli illeciti riguardanti i singoli tributi ed è stato attribuito agli uffici amministrativi il potere generale di irrogarle<sup>5</sup>. La struttura data dalla legge del 1929 è ulteriormente mutata con la legge n. 689/1981, che ha introdotto una disciplina generale della sanzione amministrativa dal carattere personale e afflittivo, con un chiaro riferimento al sistema del diritto penale, fermo restando il fatto che l'ordinamento amministrativo sanzionatorio ha natura autonoma e non sembra possa essere

---

<sup>4</sup> La sanzione amministrativa tributaria è irrogata dall'Amministrazione finanziaria con un atto amministrativo emesso mediante un procedimento che può essere di irrogazione immediata o di contestazione - irrogazione. Il procedimento di irrogazione immediata riguarda le fattispecie in cui è consentita l'emissione di un avviso di irrogazione delle sanzioni contestuale a quello di accertamento. Lo stesso procedimento di irrogazione immediata prevede inoltre la possibilità di iscrivere a ruolo le sanzioni per ritardato o omesso versamento dei tributi, anche risultanti dai procedimenti di liquidazione delle dichiarazioni eseguiti ai sensi degli artt. 36 *bis* e *ter*, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 nonché 54 *bis* e 50, co. 6, d.P.R. 26.10.1972, n. 633. Nel procedimento di contestazione - irrogazione è prevista la partecipazione difensiva del contribuente e le due fasi di accertamento e irrogazione delle sanzioni sono separate. In generale è bene rilevare che l'obbligo di irrogazione immediata sussiste per tutte le fattispecie in cui le sanzioni sono collegate al tributo, come stabilito dall'art. 23, co. 29, d.l. 6.7.2011, n. 98. Al riguardo si veda L. Del Federico, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D. Lgs. del 18.9.1997*, n. 472, in *Rass. trib.*, 1999, 1041; G. Ragucci, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2001, 271; R. Miceli, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. Dir., Trib.*, 2002, 1095.

<sup>5</sup> Per una visione di insieme si veda L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 90.



integrato, ove sussistano eventuali lacune, dalle disposizioni del codice penale<sup>6</sup>.

Nel 1997 il legislatore, dando attuazione all'art. 3, co. 133, della legge n. 662/1996, ha in seguito emanato i decreti legislativi nn. 471, 472, 473, realizzando una totale risistemazione della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie. In particolare con il citato d. lgs. n. 472 ha dettato una disciplina dei principi generali delle sanzioni amministrative tributarie sulla falsariga e in modo coordinato con quanto disposto dalla legge n. 689/1981, con una chiara impronta derivata dal diritto penale.

Una rilevante evoluzione del quadro amministrativo generale si è avuta, infine, con l'approvazione del decreto legislativo n. 231/2001, che ha introdotto, per talune fattispecie di carattere non tributario, una disciplina della responsabilità amministrativa sanzionatoria degli enti. Tale provvedimento normativo ha influenzato sia il successivo d.l. n.269/2003, il cui articolo 7 stabilisce che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico delle persone giuridiche, sia i successivi provvedimenti normativi che si sono occupati dei modelli organizzativi di controllo del rischio fiscale dell'impresa.

Il riconoscimento di tale diretta imputabilità delle sanzioni amministrative alle persone giuridiche, unito al generico rinvio alle disposizioni di cui al d. lgs. n. 472/1997 (decreto che riguarda specificamente le persone fisiche), in quanto compatibili, solleva non pochi dubbi sistemati e applicativi: ed è su questo tema che si incentra il presente lavoro<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> La sanzione amministrativa tributaria ha un carattere personalistico afflittivo, derivato dal modello della sanzione penale, e punisce la persona che ha commesso il fatto con lo scopo di rieducarla. Il carattere della personalità rileva nella modalità di imputazione dell'illecito fiscale, nei criteri di determinazione della sanzione e negli istituti che incidono sulla misura della sanzione. L'illecito fiscale amministrativo è imputato in funzione della fattispecie tipica, dell'elemento soggettivo e della assenza di cause di non punibilità. L'art. 9 del d. lgs. n. 472/1997 recepirà poi la disciplina penalistica del concorso di persone, con alcune limitazioni della responsabilità in determinate fattispecie.

<sup>7</sup> Al riguardo si veda F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11; L. Del Federico, *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giust. tributaria*, 2007, 613.