

Dipartimento di *Impresa e Management*

Tesi di Laurea Magistrale in *Consulenza Aziendale*

Cattedra di *Diritto Tributario (corso progredito)*

***LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE
DEI VEICOLI STRADALI***

RELATORE

Marcello Campopiano

Prof. Avv. Fabio Marchetti

689321

CORRELATORE

Prof. Lemma Valerio

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE DEI VEICOLI STRADALI

Introduzione	5
Parte Prima: i principi generali dell'illecito amministrativo della legge 689/81	6
1.1 Principio di legalità	6
1.2 Capacità di intendere e di volere	10
1.3 Elemento soggettivo	11
1.3.1 Coscienza e volontà dell'azione	11
1.3.2 Dolo e colpa	12
1.3.3 L'errore sul fatto, la buona fede	12
1.3.4 L'errore di diritto	13
1.3.5 Indagini sull'elemento soggettivo e ricostruzione dell'illecito	13
1.4 Cause di esclusione della responsabilità	14
1.5 Concorso di persone	16
1.6 Solidarietà	16
1.7 Non trasmissibilità dell'obbligazione	18
1.8 Più violazioni che prevedono sanzioni amministrative	19
1.9 Reiterazione	20
1.10 Principio di specialità	22
1.10.1 Il concorso con le norme regionali o delle province autonome di Trento e Bolzano	23
1.11 Atti di accertamento	25
Parte Seconda: I principi generali delle sanzioni amministrative tributarie	28
2.1 L'evoluzione della disciplina sanzionatoria	28
2.2 I Principi generali: Il Decreto Legislativo 472 del 1997	31
2.3 Il principio di personalità	32
2.4 Il principio di legalità	34
2.4.1 Il principio del favor rei	36

2.4.2 L'origine del principio	37
2.5 L'imputabilità	39
2.6 La colpevolezza	40
2.7 Il concorso di persone	41
2.8 Il concorso di violazioni e continuazione	42
2.9 Cause di non punibilità	44
2.10 I criteri di determinazione della sanzione	48
2.11 Non trasmissibilità agli eredi	50
2.12 Le modifiche apportate dalla riforma del 2015	53
2.12.1 Il ravvedimento operoso	54
2.13 Conclusioni	56
 Parte terza: Le sanzioni amministrative tributarie dei veicoli stradali	
3.1 La Tassa automobilistica	57
3.1.1 Le origini della tassa: DPR 39 del 1953	57
3.1.2 Le procedure di Accertamento della Tassa Automobilistica	60
3.2 La prima grande riforma: la Legge 27/1978 e l'introduzione della soprattassa in sostituzione della pena pecuniaria	61
3.2.1 I nuovi strumenti di tutela introdotti dalla riforma	64
3.3 La seconda riforma: da tassa di immatricolazione a tassa di possesso: D.L. 953 /1982	65
3.3.1 Il trasferimento alle Regioni dell'accertamento, della riscossione del contenzioso	69
3.4 Le leggi regionali e l'autonomia in termini di esenzioni e riduzioni	71
3.4.1 Le auto storiche e di interesse collezionistico	72
3.4.2 I parametri di determinazione della tassa, le riduzioni e le esenzioni	74
3.5 Il quadro normativo attuale e le criticità	76
3.5.1 La gestione delle esenzioni e delle riduzioni regionali	78
3.5.2 La prescrizione	78

3.5.3 Il condono	80
3.6 L'Omesso pagamento, il ravvedimento e le sanzioni previste	80
3.6.1 Il ravvedimento	81
3.7 La cancellazione dai Pubblici Registri e la cessazione dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica	82
3.7.1 L'omesso pagamento della tassa e la cancellazione dai Pubblici registri come sanzione accessoria	82
3.7.2 La sospensione dell'obbligo con la consegna del veicolo a rivenditori autorizzati	83
3.7.3 Il fermo fiscale del veicolo	85
3.8 La necessità di un coordinamento tra le sanzioni tributarie e le sanzioni amministrative del Codice della Strada	87
BIBLIOGRAFIA	90
RIASSUNTO	93

Introduzione

Le procedure di applicazione delle sanzioni previste per le violazioni alle norme del Codice della Strada, in via generale, sono quelle contenute nel Titolo I della legge 24/11/1981, n° 689 e non poteva che essere così, visto che la prima depenalizzazione fu provata nel 1967, con la legge del 5 maggio n° 17, su alcune norme del Codice della Strada e riguardava quei comportamenti ritenuti meno pericolosi. Da allora, la depenalizzazione si è estesa alla stragrande maggioranza dell'intero ordinamento penale, attraverso tappe fondamentali, come la legge 24 novembre 1981, n.689, che disciplinava, per la prima volta, i principi generali degli illeciti amministrativi; il D.Lgs. 480 del 1984, che depenalizzava gran parte del TULPS; il D.Lgs. 507/1999, che depenalizzava i reati minori, analiticamente individuati e, in ultimo, con il D.Lgs. n° 8 del 2016, che ha depenalizzato, in via generale, salvo le eccezioni elencate negli allegati, tutti i reati puniti con la sola pena della multa o dell'ammenda.

La nascita dell'illecito amministrativo è frutto di una scelta del legislatore, tesa, da un lato, a sollevare l'Autorità Giudiziaria da fatti che, singolarmente, non rivestono grande allarme sociale e, dall'altro, a garantire l'applicazione immediata, o comunque in tempi brevi, ed effettiva delle sanzioni previste a regole violate con grande frequenza. Queste due ragioni - sollevare l'A.G dal doversi occupare di fatti bagatellari, cioè di minore allarme sociale, e dare certezza ed effettività alle regole, attraverso l'applicazione in tempi rapidi delle sanzioni previste - sono stati e sono le ragioni e le finalità della vasta opera di depenalizzazione, che il legislatore persegue incessantemente dalla fine degli anni '60.

1 I PRINCIPI GENERALI DEGLI ILLECITI AMMINISTRATIVI DELLA LEGGE 689/81

I principi generali degli illeciti amministrativi costituiscono il riferimento costante per i procedimenti sanzionatori per violazioni punite con sanzioni amministrative. Essi sono mutuati dal diritto penale¹ ed acquistano significati dal valore etico e giuridico, in grado di orientare l'operatore alla corretta applicazione delle norme violate, nel pieno rispetto delle prescrizioni procedurali, quelle che garantiscono diritti fondamentali, come:

- l'esatta definizione dell'illecito;
- la necessità della contestazione immediata;
- l'obbligo di riportare nella verbalizzazione le dichiarazioni del trasgressore;
- i termini di notifica di natura perentoria;
- l'esatta indicazione delle modalità con le quali il trasgressore può estinguere il tutto;
- l'Autorità alla quale poter ricorrere.

1.1 Principio di legalità

L'art. 1, mutuato dal diritto penale, esprime un principio di grande civiltà giuridica, conquistato solo con l'avvento dello Stato di Diritto, dopo i secoli buoi, che vanno dalla caduta dell'impero Romano alla Rivoluzione francese. La norma esprime due valori che insieme definiscono esattamente il principio di legalità:

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

Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati».

Questa norma è di natura etica prima che di diritto scritto. Per questa sua natura, è tipicamente penalistica in quanto prevede ed afferma un principio, ora esteso anche nel campo delle sanzioni amministrative, che esprimeva la condizione fondamentale per la tutela della dignità e della libertà delle persone. Sino agli anni

¹ Cagnazzo A., Toschei S. "La sanzione amministrativa -Principi Generali", Editore Giappichelli, Dicembre 2011

'60, quando l'ordinamento aveva solo sanzioni penali, questo principio lo si riconduceva alla sfera di applicazione dell'articolo 25, comma 2, della Costituzione (**Principio del nullum crimen, nulla poena sine lege**) nella sua eccezione più ampia.

L'estensione anche al campo delle violazioni amministrative, invocato dalla dottrina prevalente già al primo apparire delle sanzioni amministrative, era confortato da una sentenza della Corte Costituzionale del 3 luglio 1967, n. 78 che per un certo tempo restava isolata e contraddetta dall'orientamento successivo. La stessa dottrina non era concorde nel ritenere valido il riferimento delle sanzioni amministrative al citato articolo 25 della Costituzione, per ragioni che allora erano condivisibili e che possono essere così sintetizzate:

- l'origine e l'evoluzione del principio riferibile al secondo comma dell'art. 25 della Costituzione si sono affermati con esclusivo riferimento alle pene criminali ed alle misure di sicurezza senza alcuna prevedibile estensione al campo delle sanzioni amministrative;

- oltre a questa ragione storica, si imponevano riflessioni di ordine sistematico, relative al fatto che il principio sopraenunciato era ed è inserito in un contesto di principi tipicamente ed esclusivamente penalistici (articolo 25 della Costituzione), come:

- nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge;
- nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso;
- nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge.

Ed altri ancora, come:

- la responsabilità penale è personale;
- l'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva (art. 27).

Va ricordato poi che l'interpretazione più autorevole dell'articolo 25 della Costituzione lo considera come espansione dell'articolo 13 (**libertà personale**). Solo questo stretto collegamento al principio della inviolabilità della libertà personale dà significato alla riserva di legge nel determinare la responsabilità penale. Non sembrava possibile, perciò, procedere ad un inserimento della sanzione amministrativa in un quadro omogeneo e sistematico poiché ciò avrebbe potuto condurre ad un affievolimento del livello di garanzia generale, che lo stesso garantiva.

In ultimo, ma non in ordine di importanza, vanno tenute presenti ragioni di politica del diritto. Ancorare la potestà sanzionatoria della Pubblica Amministrazione al citato articolo 25 della Costituzione, che introduce una riserva di legge vincolata a quella statale, avrebbe privato le Regioni di uno strumento essenziale per la funzionalità e le finalità delle stesse. E ciò appare particolarmente rilevante alla luce della evoluzione legislativa recente, che ha trasferito alle Regioni competenze di sempre maggiore rilievo, l'esercizio delle

quali non potrebbe mai essere garantito senza il riconoscimento agli stessi Enti di una potestà sanzionatoria, per le violazioni alla legislazione che disciplina i diversi settori di competenza.

Negare il collegamento delle sanzioni amministrative ai principi dell'articolo 25 della Costituzione, non significa, però affermare che le stesse non abbiano garanzie costituzionali. La dottrina prevalente, che segue con attenzione il processo di depenalizzazione, è orientata ad ancorare le sanzioni amministrative alle seguenti norme costituzionali:

- Articolo 23, per le sanzioni consistenti in una prestazione personale o patrimoniale
- Articoli 28 e 97, per le sanzioni disciplinari.
- Articolo 97 per ogni altra sanzione di carattere patrimoniale.

In particolare:

- Alla riserva di legge posta dall'articolo 23 sono riferite le **sanzioni pecuniarie** e quelle che incidono comunque sul patrimonio, come la confisca, perché costituenti sicuramente quelle “prestazioni personali” a cui la norma costituzionale si riferisce. L'articolo 23 stabilisce che «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». E questa riserva può essere riferita anche alle leggi Regionali.
- Ai principi dell'articolo 97 della Costituzione sono riferibili le **sanzioni amministrative non pecuniarie**, come quelle relative alla sospensione e alla revoca di provvedimenti amministrativi, o abilitativi, che comportano la decadenza dalle facoltà insite negli atti stessi, anche se questo riferimento potrebbe essere una conseguenza dell'applicazione del principio generale di legalità dei provvedimenti amministrativi. Alla stessa norma, vanno riferite altresì tutte le sanzioni amministrative in quanto funzionali agli obiettivi di efficienza della P.A., laddove appare indiscutibile che la regolamentazione e la effettività delle regole adottate sono fattoti di importanza primaria di buona amministrazione.

Riferire la potestà sanzionatoria dell'articolo 25, ovvero agli articoli 23, 28 e 97 della Costituzione, non è discussione puramente accademica, ma di grande rilievo. Cambiano, infatti, i contenuti del principio di legalità, che possono essere così definiti:

- 1) La riserva di legge prevista dall'articolo 23 è considerata relativa e non assoluta. Largo spazio perciò è lasciato agli interventi regolamentari (norme secondarie) essendo sufficiente che il legislatore indichi con chiarezza i principi ed i criteri per l'esercizio del potere di regolamentazione riconosciuto all'Autorità Amministrativa che definisce la previsione sanzionata.
- 2) Dal riferimento congiunto agli articoli 23 e 97 è possibile ricavare un obbligo generale di determinatezza sia della fattispecie sanzionata che della sanzione. Tale obbligo è funzionale al raggiungimento del principio di certezza, peraltro connaturato a quello della riserva di legge in tema di sanzioni. Non avrebbe senso una

riserva specifica per il legislatore, di fissare fattispecie astratte così ampie, da poter “contenere” previsioni alle quali è possibile attribuire fatti o omissioni molteplici da parte della P.A. competente.²

Riferendo il principio di legalità sostanziale alle norme succitate, non è chiaro se sia estensibile alle sanzioni amministrative il principio dell'obbligatorietà processuale, così come l'articolo 112 della Costituzione prevede per il campo penale. In alcuni ordinamenti stranieri è espressamente prevista la discrezionalità dell'azione processuale della Pubblica Amministrazione, per l'applicazione delle sanzioni amministrative. Nel nostro Paese, con riferimento alle sanzioni disciplinari, è stato in dottrina affermata la possibilità di non ricorrere all'applicazione per ragioni di opportunità. La dottrina prevalente però disconosce la possibilità di estendere tale discrezionalità all'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie o patrimoniali. Tale orientamento è condiviso dalla Corte Costituzionale che, anche con riferimento al principio di imparzialità di cui all'articolo 97, ha sancito l'esigenza della previsione *ex-lege* di rigorosi criteri di esercizio del potere relativo all'applicazione di sanzioni amministrative.

Il fatto ha grande importanza perché non è raro che una violazione amministrativa sia accertata non direttamente dalla P.A., ma oggetto di denuncia da parte di un cittadino. Poiché non esiste l'istituto della denuncia, né quello della querela amministrativa, cosa fare alla ricezione di una segnalazione con la quale un cittadino comunica di aver assistito ad una violazione punita con la sanzione amministrativa?

Sicuramente la P.A. non può considerare questo atto come privo di qualsiasi valenza funzionale, così come l'eventuale procedimento per irrogare la sanzione non può dare per certo e provato quanto "denunciato". In mancanza di una regolamentazione che si impone, visto l'allargarsi costante dell'area amministrativa a discapito di quella penale, si ritiene che la via più saggia, proprio alla luce del principio di legalità e dei principi costituzionali ai quali esso è riferito, sia quella di considerare la "**denuncia**" del privato cittadino come **atto iniziale dell'accertamento**, da completarsi direttamente con sopralluoghi e verifiche. Nel caso delle violazioni amministrative irripetibili, come quelle comportamentali, che non consentono altra possibilità di accertamento diretto, pensiamo alla segnalazione di una violazione al codice della strada, la procedura di verbalizzazione dovrà necessariamente contenere la fonte di accertamento e potrà prestarsi a diniego da parte del trasgressore, con conseguente parità tra "accusa" e "difesa" e quindi archiviazione del procedimento, da parte dell'Autorità competente.

In conclusione, il principio di legalità, cioè di previsione certa delle regole e delle sanzioni previste in caso di violazione è riferibile anche alle sanzioni amministrative, come principio fondamentale, per garantire quegli obiettivi, verso i quali la P.A. deve orientare la propria azione.

² Cassazione Civile, Sez. lav., 08/02/1997, Sentenza n. 1212 -La disciplina posta, in tema di sanzioni amministrative, dalla l. 24 novembre 1981 n. 689 esprime principi di carattere generale non limitati alle violazioni contemplate nella legge stessa, ma applicabili, in difetto di apposita disciplina transitoria, a tutti i provvedimenti di depenalizzazione, anche successivi.

Le sanzioni amministrative, infatti, sono indispensabili per garantire effettività e certezza alle regole della civile convivenza e finiscono, perciò, per assumere importanza strategica. L'autonomia riconosciuta agli Enti locali, che si realizza attraverso la regolamentazione locale dei settori costituzionalmente riconosciuti, indicati nel novellato art. 117, conforta ancora più questa visione, perché la sola enunciazione di regole, senza certezze di applicazione è cosa inutile e dannosa. La certezza delle regole comincia proprio col definirle in modo chiaro e concreto e termina con la sicura e saggia applicazione delle sanzioni, quando le violazioni sono accertate, nei modi corretti previsti dalla legge, e siano state date al trasgressore tutte le tutele formali prescritte.

Il principio di legalità, pertanto, lungi dall'essere affievolito nella sua portata, acquista nel campo delle sanzioni amministrative una valenza ancora più forte, perché esse si applicano immediatamente e molte volte senza passare attraverso riti formali, con intervento di esperti e di difensori come nel campo penale. Tutto questo richiede grandi investimenti formativi degli operatori.

1.2 Capacità di intendere e di volere

L'art. 2 della legge introduce il principio della **impossibilità di assoggettare** a sanzioni amministrative chi al momento del fatto era **minorenne** o non aveva, in base ai criteri indicati dal Codice Penale, la **capacità di intendere e di volere**, salvo che lo stato di incapacità non derivi da colpa o fosse dallo stesso preordinato. Fuori dai casi previsti della incapacità preordinata, quella dovuta alla minore età oppure a menomazioni psicofisiche, fa sì che della sanzione risponda chi era tenuto alla sorveglianza dell'incapace, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto.

«Non può essere assoggettato a sanzione amministrativa, chi al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva compiuto i diciotto anni o non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere, salvo che lo stato di incapacità non derivi da sua colpa o sia stato da lui preordinato.

Fuori dei casi previsti dall'ultima parte del precedente comma, della violazione risponde chi era tenuto alla sorveglianza dell'incapace, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto».

Per questo principio, c'è un riferimento espresso alle norme del Codice Penale al fine di definire la capacità di intendere e di volere, nonché una estensione a tutti gli illeciti amministrativi in generale, salvo deroghe espresse previste da singole legislazioni, della possibilità di assoggettare a sanzione amministrativa la persona di minore età o l'incapace per menomazioni psicofisiche. Il principio è di carattere generale e può essere derogato solo da norme speciali, che prevedano capacità o qualificazioni particolari. Un caso tipico di deroga è previsto dalle norme del Codice della Strada, laddove si consente che già a 14 anni si possa conseguire la patente di guida e condurre veicoli. In questo caso, lo **stesso rilascio della patente** di guida al minorenne comporta il **riconoscimento di capacità di intendere le regole** sulle quali è stato formato e ha

sostenuto un esame per verificarne l'apprendimento. L'essere ritenuto capace di intendere le regole non significa che lo stesso debba sopportarne patrimonialmente l'afflittività della sanzione, in quanto privo di patrimonio personale, condizione che matura al compimento del diciottesimo anno di età. L'onere di soddisfare l'obbligo patrimoniale della sanzione per la violazione commessa dal minore grava su chi esercita la potestà genitoriale. Ma il concetto di responsabilità può essere disgiunto da quello del dover sopportare il sacrificio patrimoniale, previsto come sanzione pecuniaria.

In questo caso, perciò, il procedimento nasce indirizzato verso il minore ed esteso immediatamente a colui che deve sopportare il sacrificio patrimoniale. In altri casi, invece il procedimento nasce già indirizzato solo verso colui che deve sopportare patrimonialmente il pagamento della sanzione amministrativa.³

1.3 Elemento soggettivo

«Nelle violazioni cui è applicabile una sanzione amministrativa ciascuno è responsabile della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

Nel caso in cui la violazione è commessa per errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da sua colpa.»

La formulazione dell'articolo 3 della legge 689/81, ricalca la previsione dell'articolo 42 del C.P., relativo all'elemento soggettivo delle contravvenzioni. Comparando le due norme, si ricava che il legislatore ha sostituito al termine «Contravvenzione» la dizione «**Violazioni**», cui è applicabile una sanzione amministrativa. È evidente perciò il riferimento ad istituti giuridici consolidati e, perciò estensibili ad ogni procedimento sanzionatorio ed afflittivo. La stessa disciplina dell'errore sul fatto, colpevole o incolpevole, richiama principi penalistici nell'ambito dei quali acquistano particolare rilievo gli atteggiamenti psicologici del soggetto.

1.3.1 Coscienza e volontà dell'azione

Per coscienza e volontà dell'azione od omissione va intesa la **riconducibilità psichica** del comportamento al soggetto autore della violazione. Il comportamento deve essere ascrivibile alla sfera intellettuale e volitiva del

³ Cassazione civile, Sez. I, 1/6/2000, n° 7268.-In caso di violazione amministrativa commessa da minore degli anni diciotto incapace "ex lege" di essa risponde in via diretta a norma dell'art. 2, secondo comma, della legge n. 689 del 1981, applicabile anche agli illeciti amministrativi previsti dal codice della strada (art. 194) colui che era tenuto alla sorveglianza del l'incapace, che pertanto, non può esser considerato persona estranea alla violazione stessa. Ne consegue che, in caso di circolazione di minore alla guida di ciclomotore non rispondente alle prescrizioni indicate nel certificato di idoneità tecnica, ben può essere ordinata la confisca del ciclomotore di proprietà del genitore in relazione alla violazione art. 97, comma sesto, dello stesso codice, che esclude detta misura qualora il veicolo appartenga a persona estranea alla violazione amministrativa.

soggetto che cagiona l'evento. La coscienza e la volontà esprimono la capacità del soggetto di valutare e dominare le proprie azioni; esse possono essere escluse da situazioni o condizioni particolari, in cui non è possibile sostenere, che "l'autore" abbia agito quanto, piuttosto, che sia stato strumento inconsapevole.

Queste condizioni particolari, che escludono la coscienza e la volontà dell'azione sono l'incoscienza volontaria, la forza maggiore e il costringimento fisico.

1.3.2 Dolo e colpa

Nel diritto penale (art. 43 C.P.) il riferimento alla condotta dolosa o colposa, ai fini della responsabilità delle contravvenzioni, è intesa nel senso che non è possibile scendere al di sotto della colpa e sconfinare nella responsabilità oggettiva, né ritenere rilevante la buona fede e dell'errore incolpevole per escludere la responsabilità.

Questi principi sono stati trasferiti nel campo delle sanzioni amministrative **senza alcuna variazione** di significato. Pertanto, la sanzione amministrativa è applicabile sia nel caso che l'evento sia ascrivibile a dolo che a colpa dell'autore. È rilevante però che quando il legislatore depenalizza un delitto la cui responsabilità era a solo titolo di dolo, la sanzione amministrativa pecuniaria conseguente alla nuova configurazione del fatto come illecito amministrativo, allarga automaticamente la sfera di responsabilità anche alla colpa. Se nella legge 689/81 di queste ipotesi di depenalizzazione di fatti costituenti delitti ne erano previste poche e riconducibili all'art. 32, con il D.Lgs. 507/1999, sono tante e di rilievo le ipotesi di depenalizzazione. Con la conseguenza che per queste fattispecie, la responsabilità è ora riferibile sia al dolo che alla colpa.

1.3.3 L'errore sul fatto e la buona fede

L'errore incolpevole esclude la sussistenza dell'elemento soggettivo come condizione essenziale per la stessa configurazione dell'illecito amministrativo. Il termine errore è equivalente di ignoranza ma, tutti e due devono necessariamente riferirsi al fatto e non alla portata della norma che prevede l'illecito o alla sua interpretazione. È stato così trasferito nel campo delle sanzioni amministrative l'istituto penalistico di cui all'art. 47 del C.P. che specifica come debba trattarsi «del fatto che costituisce il reato» e con tale espressione si intendono gli **elementi** richiesti della norma incriminatrice come **essenziali** per l'esistenza dell'illecito. Anche per la buona fede, definita come errore conseguente ad un fatto positivo esterno, che ne determini la non colposità e scusabilità.⁴

⁴ Corte di Cassazione civile, sez. I, 10 settembre 2002, n. 13165 - In tema di illeciti amministrativi, a norma dell'art. 3, L. 24 novembre 1981, n. 689, la semplice colpa è sufficiente ad integrare l'elemento soggettivo, ed al fine di escludere ogni responsabilità, non basta l'ignoranza della sussistenza dei presupposti dell'illecito, ma occorre che tale ignoranza sia incolpevole, cioè non superabile con l'uso della ordinaria diligenza. Ne consegue che, nell'ipotesi dell'infrazione di cui all'art. 179, D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (circolazione con veicolo munito di cronotachigrafo non funzionante), può ritenersi l'ignoranza incolpevole

1.3.4 L'errore di diritto

Mentre nel Codice Penale l'articolo 5 prevede che «nessuno può invocare a propria scusa l'ignoranza della legge penale», nei principi generali dell'illecito amministrativo, contenuti nel Cap I della legge 689/81, non è contenuta analoga disposizione.

Ciò nonostante, deve ritenersi che l'errore di diritto anche nel settore dell'illecito amministrativo non sia idoneo ad escludere la punibilità, a meno che non si traduca in errore sul fatto.

Sulla materia della scusabilità dell'ignoranza della legge penale, a scalfire il principio assoluto è intervenuta la sentenza della Corte Costituzionale del 29/9/1987, depositata il 24/3/1988, che ha dichiarato la illegittimità Costituzionale dell'articolo 5 del C.P. «nella parte in cui non esclude dalla inescusabilità della legge penale l'**ignoranza inevitabile**».

Questi principi possono essere applicati anche alla materia delle sanzioni amministrative, anche se la pronuncia della Corte Costituzionale, era riferita alla norma penale. Non va dimenticato, infatti, che la responsabilità degli illeciti amministrativi è modellata su quella dell'illecito penale e non può perciò limitarsi la portata dell'intervento della Corte al solo ambito penale, escludendo il settore dell'illecito amministrativo. In ultimo, va ricordato che le sanzioni amministrative conseguono a violazioni di regole che la stessa P.A. fissa con atti propri e eventuali difetti di chiarezza nella determinazione dei comportamenti e degli adempimenti richiesti, possono dar luogo ad esclusione della responsabilità del soggetto tratto in errore proprio da oggettive difficoltà di interpretazione del testo o dalla non conoscenza correlata a modalità di pubblicità delle regole scritte. Molte regole amministrative, spesse volte, sono determinate, in concreto, con circolari, che sono atti interni alle amministrazioni e non rese note ai soggetti interessati. In queste prassi amministrative si annidano pericoli enormi per la certezza delle regole e per la possibilità di perseguire efficacemente i responsabili delle violazioni⁵.

1.3.5 Indagini sull'elemento soggettivo e ricostruzione dell'illecito

L'indagine sull'elemento soggettivo non è rilevante solo perché può portare alla esclusione della responsabilità per mancanza degli elementi essenziali alla sua esistenza o perché possono identificarsi cause

sole ove si dimostri il rispetto dell'ordinaria diligenza consistente nel costante controllo del regolare funzionamento del cronotachigrafo e, in ogni caso, nel preventivo controllo tutte le volte che il veicolo venga messo in circolazione.

⁵ Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 6 ottobre 1995, n. 10508) Il principio posto dall'articolo 3 della L. 24 novembre 1981 n. 689, secondo cui per le violazioni colpite da sanzione amministrativa è richiesta la coscienza e volontà della condotta attiva o omissiva sia essa dolosa o colposa, deve essere inteso nel senso della sufficienza dei suddetti estremi, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, riservando poi a questi l'onere di provare di aver agito senza colpa.

di esclusione della responsabilità, ma anche per la **determinazione in concreto della sanzione**, come espressamente previsto dallo stesso articolo 11 della legge 689/81.

Secondo questa norma, nella «determinazione della sanzione amministrativa pecuniaria, fissata dalla legge tra un limite minimo ed un limite massimo e nell'applicazione delle sanzioni accessorie facoltative, si ha riguardo alla gravità della violazione, all'opera svolta dall'agente per la eliminazione o attenuazione delle conseguenze della violazione, nonché alla personalità dello stesso e alle sue condizioni economiche.

Per la determinazione della sanzione, anche alla luce dell'introduzione del principio della reiterazione, operata dal D.Lgs. 507/99, appare evidente che l'indagine sull'elemento soggettivo e sulla partecipazione più o meno cosciente e volontaria del soggetto alla determinazione dell'evento, sia uno degli elementi riconducibili alla **personalità dello stesso** anche in relazione a ciò che ha fatto o tentato di fare per ridurre o eliminare le conseguenze dell'illecito. Certamente, rispetto al campo penalistico, la rilevanza dell'indagine sull'elemento soggettivo è minore, perché la responsabilità è riconducibile sia al dolo che alla colpa. Ai fini della configurabilità dell'illecito, pertanto, l'indagine sull'elemento soggettivo ha la finalità di ricercare gli elementi essenziali richiesti come condizione di sussistenza dello stesso (riferibilità dell'evento alla coscienza e volontà dell'azione o emissione sia dolosa che colposa) alla non sussistenza di cause che la escludono come l'incoscienza involontaria, la forza maggiore e il costringimento fisico e la non sussistenza di errore sul fatto ovvero su leggi non penali, che determinano un errore sul fatto. In conclusione, se l'indagine è preclusa all'agente accertatore, diventa di grande rilievo per l'Autorità amministrativa competente, quando dovrà determinare in concreta la sanzione, perché investita dal ricorso dall'interessato ovvero perché non sia intervenuto il pagamento in misura ridotta.⁶

1.4 Cause di esclusione della responsabilità

«Non risponde delle violazioni amministrative chi ha commesso il fatto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima ovvero in stato di necessità o di legittima difesa.

Se la violazione è commessa per ordine dell'autorità, della stessa risponde il pubblico ufficiale che ha dato l'ordine. »⁷

⁶ Corte di Cassazione, Sezione Lavoro, Sentenza 8 marzo 2000, n. 2642: In materia di requisiti dell'elemento soggettivo ai fini della responsabilità per violazioni assoggettate a sanzioni amministrative, la previsione dell'articolo 3, primo comma, della legge n. 689 del 1981 – attribuyente rilievo alla coscienza e volontà della azione o omissione, sia essa dolosa o colposa – postula una presunzione di colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che lo abbia commesso. La colpa, inoltre, deve ritenersi positivamente dimostrata, se la condotta rilevante ai fini della sanzione integra violazione di precise disposizioni normative.

⁷ Corte di Cassazione Civile - Sezione VI, 09/01/2014 n. 259-Non è considerato uno stato di necessità la diagnosi di un "dolore toracico di breve durata" refertata presso l'ospedale per esentare il conducente dall'uso delle cinture di sicurezza.

Secondo questa norma, non risponde delle violazioni amministrative chi ha commesso il fatto **nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima** ovvero in stato di necessità o legittima difesa. Se la violazione è commessa per ordine dell'autorità, della stessa risponde il Pubblico Ufficiale che ha dato l'ordine.

Provare l'esistenza di cause di esclusione della responsabilità è **a carico del soggetto ritenuto responsabile** del fatto materiale. Principio valido per tutte le violazioni, in cui il trasgressore ritiene di poter invocare lo stato di necessità, previsto all'art. 4, per il quale valgono i principi penalistici degli articoli 54 e 59 del Codice Penale. L'interessato deve dimostrare una effettiva situazione di pericolo imminente di danno grave alla persona, non altrimenti evitabile oppure l'erronea persuasione di trovarsi in tale situazione, provocata non da uno stato d'animo ma da circostanze concrete. Ad esempio, riguardo una infrazione ad una norma del Codice della Strada per un veicolo sprovvisto della carta di circolazione, l'esimente non può essere invocata dal fatto che il veicolo venga usato per il trasporto di persone per soddisfare un contratto in precedenza stipulato senza che ricorrano stati di pericolo fisico reale o putativo, ma solo per consentire al contravventore di evitare danni di natura economica. Lo stato di necessità che comporta un'esclusione della responsabilità deve essere riferito a un fatto concreto di imminente pericolo di danni gravi alle persone, non altrimenti evitabili. Non può ritenersi invocabile nel campo delle sanzioni amministrative lo stato di necessità per fatti di natura economica del responsabile o danno grave patrimoniale.⁸

Per poter invocare l'esclusione della responsabilità in quanto il fatto sarebbe stato commesso nell'adempimento di un dovere, l'interessato dovrà dimostrare concretamente il contenuto del dovere cui doveva adempiere, la indispensabilità della violazione ai fini dell'adempimento imposto e la fonte che lo aveva ordinato. Non è sufficiente il riferimento ad un generico dovere di ufficio o di funzione, ma è richiesta la stretta correlazione tra il concreto adempimento imposto e la violazione commessa. Anche l'esercizio di una facoltà legittima, quando viene invocata come causa di esclusione della responsabilità per violazioni amministrative segue lo stesso principio della concreta correlazione tra la regola violata e la facoltà, che comprendeva il fatto materiale, come rientrante tra le disponibilità riconosciute, senza adempimenti ulteriori. Esempio tipico di queste limitazioni sono quelle relative agli obblighi di tutela ambientale, che limitano la facoltà riconosciute al diritto di proprietà. Se in questo rientra sicuramente la facoltà di disfarsi della cosa di proprietà, questo è condizionato dal dover osservare le prescrizioni di tutela dell'ambiente che obbligano a

⁸Cassazione civile, Sez. I, 20/11/1985, n. 5710 - L'esclusione della responsabilità per violazioni amministrative derivante da stato di necessità, secondo la previsione dell'art. 4 della legge 24 novembre 1981, n. 689, postula, in applicazione dei principi fissati dagli artt. 54 e 59 del Cod. Pen., un'effettiva situazione di pericolo imminente di danno grave alla persona, non altrimenti evitabile, ovvero l'erronea persuasione di trovarsi in tale situazione, provocata non da mero stato d'animo, ma da circostanze concrete che la giustifichino. Pertanto, con riguardo all'infrazione consistente nella circolazione di veicolo sprovvisto della carta di circolazione (art. 58 del codice della strada), la suddetta esimente non può essere invocata, ove detto veicolo venga usato per il trasporto di persone, senza che queste si trovino in uno stato di pericolo fisico, reale o putativo nel senso specificato, ed al fine di consentire al contravventore di evitare danni di natura economica, quale quello per mancato puntuale adempimento di un contratto di trasporto.

seguire procedure e vie di abbandono determinate, che, se violate, comportano l'applicazione di sanzioni amministrative.

1.5 Concorso di persone

«Quando più persone concorrono in una violazione amministrativa, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge».

L'art. 5 della 689/1981 introduce il principio del concorso in tema di sanzione amministrativa, recependo un principio tipico del diritto penale, secondo il quale la **pena pecuniaria** (sanzione amministrativa), prevista dalla norma violata, è applicabile non solo all'autore o agli autori dell'infrazione, ma anche a coloro che hanno comunque dato un contributo causale "**pure se esclusivamente sul piano psichico**". Il principio va esteso perciò sia al concorso di coloro che hanno partecipato materialmente al compimento dell'azione o all'omissione, che ha determinato il fatto, punito con sanzione amministrativa, sia a coloro che hanno partecipato alla fase ideativa o comunque al concorso di natura psichica, nel delineare la condotta anti giuridica⁹.

Questo principio comporta che la fase dell'accertamento sia ampia e approfondita perché la responsabilità, per essere estesa a tutti coloro che hanno concorso, richiede che essa sia avviata con la contestazione, atto immediatamente successivo all'accertamento, nella disponibilità dei verbalizzanti, che dovranno inserire nell'atto quanto ritenuto costituisca violazione, identificando ognuno dei protagonisti e descrivendo esattamente il ruolo partecipativo avuto. Se manca la verbalizzazione iniziale, indirizzata ai singoli partecipanti, il procedimento amministrativo, teso all'applicazione della sanzione, non sarà possibile estenderlo a soggetti verso i quali non si è proceduto agli atti iniziali dello stesso.¹⁰

1.6 Solidarietà

«Il proprietario della cosa che servì o fu destinata a commettere la violazione o, in sua vece, l'usufruttuario o, se trattasi di bene immobile, il titolare di un diritto personale di godimento, è obbligato in solido con

⁹ Cassazione civile, Sez. I, 18/07/1990, n. 7336-In tema di sanzioni amministrative, l'art. 5 della legge 24 novembre 1981 n. 689, che contempla il concorso di persone, recepisce i principi fissati in materia dal cod. pen., rendendo così applicabile la pena pecuniaria non soltanto all'autore o ai coautori dell'infrazione, ma anche a coloro che abbiano comunque dato un contributo causale, pure se esclusivamente sul piano psichico. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva ritenuto legittimamente assoggettato a sanzione amministrativa pecuniaria, a titolo di concorso morale nella violazione della legge reg. Regione Campania n. 11 del 1996, per aver contribuito a realizzare, sulle pendici di un monte, una strada in assenza delle prescritte autorizzazioni, il proprietario di un terreno limitrofo a quello sul quale scorreva la strada, il quale aveva sottoscritto una scrittura privata atta a facilitare la realizzazione della strada stessa).

¹⁰ Di Nicola F. De Feo "Il Manuale dell'Illecito amministrativo e depenalizzato", Maggioli Editore, 2001.

l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta se non prova che la cosa è stata utilizzata contro la sua volontà.

Se la violazione è commessa da persona capace di intendere e di volere ma soggetta all'altrui autorità, direzione o vigilanza, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta, salvo che provi di non aver potuto, impedire il fatto.

Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica o, comunque, di un imprenditore nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica o l'ente o l'imprenditore è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta.

Nei casi previsti dai commi precedenti chi ha pagato ha diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'autore della violazione.»

Il principio della responsabilità solidale è un **principio tipicamente civilistico**, che si distingue dalla responsabilità concorsuale, in quanto introduce la regola secondo cui tra tutti i soggetti ritenuti responsabili in via solidale, è sufficiente che uno adempia all'obbligo introdotto dalla sanzione, perché l'effetto liberatorio si estenda a tutti gli altri responsabili. Questo principio, espresso nell'art. 6, è valido in via generale per il proprietario della cosa che servì o fu destinata a commettere la violazione o, in sua vece, all'usufruttuario o se trattasi di beni immobili, al titolare di un diritto personale di godimento. Questi soggetti sono **obbligati in solido** con l'autore della violazione al pagamento della somma da questi dovuta, se non provano che la cosa è stata utilizzata contro la loro volontà. Se la violazione è commessa da persona capace di intendere e di volere, ma soggetta all'altrui autorità, direzione o vigilanza, o persona rivestita dell'autorità incaricata della direzione o della vigilanza, è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto. Se la violazione è commessa da rappresentanti o dipendenti di una persona giuridica o di un ente privo della personalità giuridica o comunque di un imprenditore nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica l'ente o l'imprenditore è obbligato al pagamento in solido con l'autore della violazione. Nei casi previsti, chi ha pagato ha il diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'autore della violazione

La responsabilità solidale è un principio generale valido in tutte le violazioni amministrative e comporta la responsabilità dell'autore della violazione con il proprietario della cosa che servì a commettere la violazione.¹¹ Questa è la **condizione valida per tutte le violazioni** in materia di circolazione stradale, ove il proprietario del veicolo risponde, in sede amministrativa, solidalmente con il responsabile della violazione

¹¹ Cassazione civile, Sez. I, 04/04/1996, n. 3148-In tema di sanzioni amministrative irrogate per la violazione delle norme sulla circolazione stradale, la responsabilità solidale del proprietario del veicolo, a norma dell'art. 6 della L. 24 novembre 1981, n. 689, non è esclusa dalla circostanza che l'autovettura guidata dal trasgressore fosse stata concessa in comodato a terzi.

stessa. Come unica esclusione, esimente dalla responsabilità, è previsto l'onere di provare che la cosa che servì a commettere la violazione venne utilizzata contro la volontà del proprietario. L'onere di provare che ricorre questa causa è a carico del soggetto destinatario del procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa in via solidale.¹² Il D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 ha introdotto la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato (art.1, comma 1). In base a questa disciplina, l'ente è assoggettato in via diretta (cioè per fatto proprio) a diversi tipi di sanzioni (pecuniarie e interdittive) quando le persone che ne hanno la rappresentanza o la gestione, oppure i sottoposti di tali persone, commettano (nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso) determinati reati, specificati dagli artt. 24 e seguenti.¹³

1.7 Non trasmissibilità dell'obbligazione

«La obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione non si trasmette agli eredi.»

L'articolo 7 esprime un principio generale che non trova esclusioni in nessuna ipotesi di legislazione sanzionata in via amministrativa. In tutti i settori dell'ordinamento giuridico, in cui si è fatto ricorso alla previsione amministrativa delle sanzioni irrogate per i precetti violati, non è stato sinora **mai introdotta una deroga** a questo principio¹⁴. Il rapporto è diverso nella responsabilità solidale. Si può verificare, infatti, che la morte della persona responsabile della violazione estingua l'obbligo di pagare la sanzione amministrativa pecuniaria, ma non estingue l'obbligo per il responsabile in solido, che è costretto a sopportare l'onere del pagamento della sanzione, per una violazione commessa da altri, senza possibilità di regresso¹⁵

Cosa diversa è la responsabilità per illeciti amministrativi dipendenti da reati e riferibili alla responsabilità di cui al D.Lgs. 231/2001-Secondo l'art 28 del D.Lgs. 231, in caso di **vicende modificative** (trasformazione,

¹² Cassazione civile, Sez. I, 14/02/1990, n. 1089-Con riguardo alla sanzione pecuniaria amministrativa per circolazione di veicolo senza la prescritta copertura assicurativa, in violazione dell'art. 32 della L. 24 dicembre 1969, n. 990, la responsabilità solidale del proprietario deve essere affermata, ai sensi dell'art. 6 della L. 24 novembre 1981, n. 689, ove lo stesso non provi l'avvenuta utilizzazione della cosa contro la sua volontà. Tale responsabilità, pertanto, non resta esclusa dal fatto che il proprietario abbia consegnato il veicolo a chi lo ha posto in circolazione in base a procura a vendere.

¹³ "L'opposizione alle sanzioni amministrative" di Carrato Aldo, CEDAM, Padova 2016

¹⁴ Cassazione civile, Sez. 1, 04/12/1996, n. 1082-Costituisce principio generale riaffermato in un arco di tempo ormai considerevole e tradotto in esplicite proposizioni normative, quello per cui le obbligazioni di pagare le somme dovute a titolo di sanzioni per le violazioni amministrative non si trasmettono agli eredi. Tale principio si rende applicabile a 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, e trova la sua ragione giustificativa nel carattere afflittivo di tali sanzioni che le riconduce all'ambito del diritto punitivo

¹⁵ Cassazione civile, Sez. L. 8 settembre 1999 n. 9554-La morte di chi nel provvedimento sanzionatorio sia individuato come autore dell'illecito amministrativo determina l'estinzione dell'obbligazione di pagare la connessa sanzione pecuniaria, non altro residuando in ragione del carattere strettamente personale della responsabilità in materia d'illecito amministrativo, per il quale sia prevista la sanzione del pagamento di una somma di denaro). La carenza di legittimazione passiva degli eredi, conseguentemente, non costituisce oggetto d'eccezione in senso proprio, e, poiché la relativa questione attiene alla fattispecie costitutiva del diritto al pagamento della sanzione, è rilevabile anche d'ufficio.

fusione, scissione e cessione d'azienda) resta ferma la responsabilità di questi nuovi soggetti giuridici, che subentrano alle attività, anche per fatti riconducibili alle società estinte.

1.8 Più violazioni che prevedono sanzioni amministrative

«Salvo che sia diversamente stabilito dalla legge, chi con un'azione od omissione, viola diverse disposizioni che prevedono sanzioni amministrative o commette più violazioni della stessa disposizione, soggiace alla sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata sino al triplo»

L'articolo 7 enuncia il principio del cosiddetto concorso formale, mutuato dal diritto penale, alle violazioni amministrative, di difficile applicazione. Sebbene il principio, nel campo penale trovi una sua collocazione inattaccabile e giustificata, nel campo amministrativo, quando una persona, con una azione viola più norme, questo principio può essere invocato solo presso l'Autorità competente, mentre il procedimento non può che iniziare con l'accertamento e con la contestazione delle singole violazioni, anche se commesse in un quadro riconducibile al concorso formale.¹⁶

I **procedimenti amministrativi** sanzionatori dovranno essere tanti **quante sono le violazioni accertate** e contenere, per ognuna, le somme da pagare a titoli di pagamento in misura ridotta. Per tutte le violazioni, infatti, essendo previsto l'obbligo della contestazione come condizione di procedibilità, è evidente che all'atto dell'accertamento, nel caso di violazioni di più norme, nasceranno tanti singoli procedimenti quante sono le norme violate e, solo in sede di ricorso dinanzi all'Autorità amministrativa competente per materia, sarà possibile richiedere l'applicazione d'ufficio del principio introdotto dall'art.8, che comporta la possibilità di irrogare la sanzione più grave comminata per le norme violate, aumentata sino al triplo. Inoltre, applicare la sanzione più grave, aumentata sino al triplo, è sicuramente più sfavorevole del ricorso al pagamento in misura ridotta, previsto per le singole violazioni.¹⁷

Allo stesso modo, la possibilità di ricorrervi d'ufficio da parte dell'Autorità amministrativa competente per materia, sebbene astrattamente possibile, è difficile da percorrere, in quanto l'entità della somma da pagare

¹⁶ Cassazione civile, sez. lav., 26 ottobre 1998, n. 10636-In ipotesi di pluralità di illeciti amministrativi in violazione della medesima norma, ciascuna infrazione è assoggettabile a sanzione, non essendo in tal caso applicabile l'art. 8, legge 689 del 1981 (riferentesi alla diversa ipotesi in cui le violazioni siano state commesse con un'unica azione od omissione), né essendo estensibili agli illeciti amministrativi i principi in tema di continuazione riguardanti esclusivamente la materia penale, senza che, peraltro, per la mancata previsione della continuazione in subiecta materia, possa configurarsi un'ipotesi di illegittimità costituzionale sotto il profilo della disparità di trattamento, giacché tale disparità rispetto alle violazioni penali, come già rilevato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 421 del 1987, trova giustificazione proprio nella diversità di due tipi di violazione.

¹⁷ Cassazione Civile Sez. I, Sent. n. 13672 del 11-06-2000-In materia di sanzioni amministrative non si applica l'istituto della continuazione così come disciplinato dall'art. 81 Cod. Pen., ma, ai sensi dell'art. 8 della legge n. 689 del 1981, è consentita l'irrogazione di un'unica sanzione per più violazioni solo se consumate con un'unica condotta (cosiddetto concorso formale), mentre in caso di pluralità di violazioni amministrative poste in essere dallo stesso soggetto con attività distinte (nella specie, emissione di ben 33 assegni senza provvista), tale unificazione non è prevista né consentita.

applicando il principio, è talmente più elevata di quanto ordinariamente previsto per il pagamento in misura ridotta delle singole sanzioni.¹⁸

1.9 Reiterazione delle violazioni

«Salvo quanto previsto da speciali disposizioni di legge, si ha reiterazione quando, nei cinque anni successivi alla commissione di una violazione amministrativa, accertata con provvedimento esecutivo, lo stesso soggetto commette un'altra violazione della stessa indole. Si ha reiterazione anche quando più violazioni della stessa indole commesse nel quinquennio sono accertate con unico provvedimento esecutivo. Si considerano della stessa indole le violazioni della medesima disposizione e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono o per le modalità della condotta, presentano una sostanziale omogeneità o caratteri fondamentali comuni. La reiterazione è specifica se è violata la medesima disposizione. Le violazioni amministrative successive alla prima non sono valutate, ai fini della reiterazione, quando sono commesse in tempi ravvicinati e riconducibili ad una programmazione unitaria. La reiterazione determina gli effetti che la legge espressamente stabilisce. Essa non opera nel caso di pagamento in misura ridotta. Gli effetti conseguenti alla reiterazione possono essere sospesi fino a quando il provvedimento che accerta la violazione precedentemente commessa sia divenuto definitivo. La sospensione è disposta dall'autorità amministrativa competente, o in caso di opposizione dal giudice, quando possa derivare grave danno. Gli effetti della reiterazione cessano di diritto, in ogni caso, se il provvedimento che accerta la precedente violazione è annullato.»

L'istituto della reiterazione (art. 8-bis) è stato introdotto dal Decreto Legislativo n° 507 del 1999 e voleva colmare una **lacuna vistosa** che aveva ostacolato la valutazione appropriata di quei comportamenti antigiusuridici, che si fossero reiterati con una certa frequenza e fossero stati commessi dalle stesse persone, anche a causa della **scarsa deterrenza della sanzione pecuniaria** prevista ovvero della incapacità dell'ordinamento di garantire certezza alla normativa. Secondo questa norma, salvo quanto previsto dalle speciali disposizioni di legge, si configura la reiterazione nel campo delle sanzioni amministrative quando

¹⁸ Cassazione Civile Sez. II, 09/03/2007, Sent. n. 5412 -La collocazione di impianti pubblicitari su suolo pubblico comporta la violazione, in conseguenza di tale condotta, dell'art. 23 del codice della strada, che vieta la collocazione sulla sede stradale e sulle sue pertinenze, o in prossimità della stessa, di "insegne, cartelli, manifesti, impianti di pubblicità o propaganda, segni orizzontali reclamistici, sorgenti luminose, visibili dai veicoli transanti sulle strade, che per dimensioni, forma, colori, disegno e ubicazione possono ingenerare confusione con la segnaletica stradale, ovvero renderne difficile la comprensione o ridurne la visibilità o l'efficacia, ovvero arrecare disturbo visivo agli utenti della strada o distrarne l'attenzione, con conseguente pericolo per la sicurezza della circolazione", e del successivo art. 25, che vieta, invece, di utilizzare "con propri impianti ed opere", senza autorizzazione dell'ente proprietario, la sede stradale e le relative pertinenze, ed integra un'ipotesi di concorso formale di illeciti amministrativi, configurabile ogni qual volta le singole disposizioni di legge violate, essendo rivolte a tutelare interessi giuridici obiettivamente diversi, non siano tra loro in rapporto di specialità.

nei cinque anni successivi alla commissione della violazione amministrativa, accertata con provvedimento esecutivo, lo stesso soggetto commette un'altra violazione della stessa indole.¹⁹

Si ha la reiterazione anche quando più violazioni della stessa indole, commesse nel quinquennio, sono accertate con un unico provvedimento esecutivo. Il legislatore chiarisce poi che per “**stessa indole**” vanno intese quelle violazioni dalla medesima disposizione e quelle disposizioni diverse che per la natura dei fatti che le costituiscono o per le modalità della condotta presentano una **sostanziale omogeneità o carattere fondamentale connesso**. Secondo questa definizione, ricorre la stessa indole anche per le violazioni commesse in tempi diversi per omogeneità dei caratteri fondamentali, per le modalità della condotta ovvero per la natura dei fatti contestati. Accanto a questo concetto di reiterazione generica, è stato introdotto anche la reiterazione specifica, che si perfeziona quando è violata la medesima disposizione di legge. Le violazioni amministrative successive alla prima non sono valutate ai fini della reiterazione quando sono commesse in tempi ravvicinati e riconducibili ad una programmazione unitaria. È esclusa, perciò, la possibilità di configurare la reiterazione quando più violazioni amministrative, seppure della stessa norma sono commesse in tempi così ravvicinati da configurarsi come atti di uno stesso disegno antiggiuridico e, perciò, riferibili ad una stessa programmazione unitaria, ovvero ad una stessa condotta, messa in atto dal soggetto per raggiungere un obiettivo.

Quando si configura la reiterazione scattano gli effetti che la singola legislazione violata prevede e che si concretizzano in un aumento delle sanzioni e nell'applicazione di sanzioni accessorie. Non si ha mai reiterazione nel caso di pagamento in misura ridotta della sanzione. Il soggetto, perciò, ricorrendo al pagamento in misura ridotta **elimina l'effetto della reiterazione**. Gli effetti conseguenti alla reiterazione possono essere sospesi fino a quando il provvedimento che accerta la violazione precedentemente commessa sia divenuto definitivo. La sospensione è disposta dall'Autorità amministrativa competente in caso di opposizione al Giudice quando possano derivare gravi danni. Gli effetti della reiterazione cessano di diritto in ogni caso se il provvedimento che accerta la precedente violazione è annullato. Quest'ultima previsione è di difficile attuazione per tutte quelle violazioni amministrative (e sono la stragrande maggioranza) per le quali è possibile il ricorso al pagamento in misura ridotta.

Nel caso di procedimento sanzionatorio, instaurato a carico di un soggetto, per il quale era stata accertata una violazione alla stessa norma nel quinquennio precedente e per la quale lo stesso non aveva fatto ricorso al pagamento in misura ridotta, ma aveva **presentato ricorso** all'Autorità competente e da questa era stato riconosciuto responsabile con provvedimento definitivo, all'istaurarsi del secondo provvedimento, il ricorso al pagamento in misura ridotta è possibile solo se il primo provvedimento sia divenuto definitivo. Nel caso

¹⁹ Cass. Civile, Sezione II, 25/06/2008, n. 17.439 «L'istituto previsto dalla legge 24 novembre 1981, numero 689, articolo 8 bis, introdotto dal decreto legislativo 507, del 31 dicembre 1999, art 94, rappresenta il corrispondente in materia amministrativa di alcune forme della recidiva penale (specifica ed infra quinquennale, art 99 C.P., comma 2, nn. 1 e 2) fungendo da circostanza aggravante nei casi espressamente previsti dalla legge. Pertanto esso non opera quale elemento unificante ai fini della sanzione del precedente articolo 8».

invece sia ancora pendente il ricorso relativo alla prima violazione, l'instaurarsi del secondo procedimento incontra gravi problemi nel definire le modalità della contestazione, ove devono essere indicate, in maniera inequivocabile, le possibilità del ricorso al pagamento in misura ridotta, con l'indicazione delle somme da pagare a titolo di estinzione della violazione. Poiché gli effetti della reiterazione introdotti comportano generalmente un aumento della sanzione e, pertanto, un aumento della somma da pagare a titolo di estinzione, sino a quando non è certa la possibilità di configurare la reiterazione a carico del soggetto, non si conoscerà con esattezza la cifra da indicare a titolo di pagamento in misura ridotta. Per gli illeciti depenalizzati che nelle ipotesi di recidiva conservano il carattere penale, come la guida senza patente, vige il principio dell'art. 5 del D.Lgs 8/2016 "Quando i reati trasformati in illeciti amministrativi ai sensi del presente decreto prevedono ipotesi aggravate fondate sulla recidiva ed escluse dalla depenalizzazione, per recidiva è da intendersi la reiterazione dell'illecito depenalizzato".²⁰

1.10 Principio di specialità

«Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale.

Tuttavia quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione regionale o delle province autonome di Trento e di Bolzano che prevede una sanzione amministrativa, si applica in ogni caso la disposizione penale, salvo che quest'ultima sia applicabile solo in mancanza di altre disposizioni penali.

Ai fatti puniti dagli articoli 5, 6 e 12 della legge 30 aprile 1962, n. 283, e successive modificazioni e integrazioni, si applicano soltanto le disposizioni penali, anche quando i fatti stessi sono puniti da disposizioni amministrative previste da disposizioni speciali in materia di produzione, commercio e igiene degli alimenti e delle bevande.»

Il principio di specialità, previsto all'art. 9, diventa rilevante quando tra due norme giuridiche, la sfera di applicazione di una (speciale) rientra in quello più ampio dell'altra, che ha una portata generale. Quella speciale però presenta nella fattispecie regolata, elementi specifici che la rendono rivolta ad un settore più delimitato; la specialità, infatti implica identità di tutti gli elementi delle norme coesistenti con l'aggiunta per una di esse, di particolari elementi caratterizzanti, che ne riducono la portata.

²⁰ Fiammetta Caggiano, "Depenalizzazione e Sistema Sanzionatorio amministrativo", Ediz. Simone, 2011

Questa disciplina, già contenuta nell'art. 15 del C.P., è stata trasferita nell'art. 9 della legge 689/81, con la differenza che quest'ultima norma riferisce il conflitto di norme “**quando uno stesso fatto è punito**”, mentre la prima lo correla alla “**stessa materia**”. Questa diversità può essere interpretata nel senso che il principio rileva non riguardo alla fattispecie normativa estratta ma al singolo caso concreto.

Altra differenza di rilievo tra il principio penalistico di cui all'articolo 15 C.P. e quello applicabile alle sanzioni amministrative, di cui all'articolo 9 della legge 689/81, è che quest'ultima norma non fa riferimento a quei principi della consunzione (assorbimento) e della sussidiarietà, utilizzati concretamente dalla dottrina e dalla giurisprudenza a completamento di quello di specialità. Principi questi che trovano puntuali riferimenti nell'art. 68 del C.P. che prevede l'ipotesi di assorbimento nel concorso tra circostanze delle quali l'una ricomprenda l'altra. Nell'articolo 84 del C.P. è disciplinata la figura del reato complesso e lo stesso articolo 15, nell'enunciare il principio di specialità, precisa che esso si applica «**salvo che la legge disponga altrimenti**» salvo cioè che esistano criteri sussidiari diversi.

La chiarissima previsione normativa dell'articolo 9 della legge 689/81, esclude la possibilità che alle sanzioni amministrative siano applicabili questi due principi che nel tempo penalistico, completano quello di specialità.²¹

2.10.1 Il concorso con le norme regionali o delle province autonome di Trento e Bolzano

Come previsto dal secondo comma dell'articolo 9, la norma penale prevale su quella regionale o delle province autonome di Trento e Bolzano anche in **deroga al principio di specialità** enunciato al comma primo. La precisazione è finalizzata a ricondurre ad eguaglianza possibili ipotesi di diseguaglianze normative tra regioni diverse. Il principio sancisce inoltre il primato del diritto penale sugli altri settori dell'ordinamento in quanto finalizzato a garantire interessi primari della collettività. La norma non fa riferimento ai Comuni e alle altre Province in quanto questi Enti non possono emanare atti, con valore di legge e, perciò, è impossibile invocare il principio di specialità per dirimere controversie che non possono esistere.

Il terzo comma della norma è stato così sostituito dal D.Lgs. 507/1999, che ha introdotto una eccezione alla disciplina dei primi due.

In particolare, è stata sostituita la originaria disciplina che prevedeva «**in ogni caso**» l'applicazione delle disposizioni penali per le violazioni degli articoli 5, 6, 9 e 13 della legge 283/1962, in tema di igiene degli alimenti.

La nuova disciplina introdotta prevede che «Ai fatti previsti dagli articoli 5, 6 e 12 della legge 283/1962 e successive modificazioni ed integrazioni, si applicano soltanto le disposizioni penali, anche quando i fatti

²¹ Giovanni Calseini “*Le leggi di Pubblica Sicurezza*” Cap.IV, Edizione Laurus Robuffo, 2009

stessi sono puniti con sanzioni amministrative previste da disposizioni speciali in materia di produzione, commercio e igiene degli alimenti e bevande».

Oltre ad eliminare le previsioni degli articoli 9 e 13 della citata legge 283/1962 e ad inserirvi l'articolo 12, la nuova disciplina è chiaramente orientata ad escludere in maniera assoluta qualsiasi possibilità di applicazione delle sanzioni amministrative per fattispecie riconducibile alle norme anzidette. Questa scelta è giustificata dalle finalità perseguite dalle norme interessate, destinate a tutelare l'igiene e la sanità pubblica e rappresenta una risposta ad un elevato allarme sociale, riconducibile al diffondersi di patologie che possono essere causate anche da omessa osservanza delle prescrizioni di settore.

Il tema del concorso formale e della pluralità di norme che prevedono astrattamente le stesse fattispecie, a seguito della larga depenalizzazione operata, resta uno dei più complessi nel campo penalistico e la stessa giurisprudenza non ha orientamento costante. È illuminante però quanto sostenuto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza numero 1963 del 21 gennaio 2011, chiamata a dirimere se il custode o il proprietario di un veicolo sottoposto a sequestro amministrativo ai sensi dell'art. 213 c.s., il quale venga sorpreso a circolare abusivamente con il veicolo stesso durante il periodo in cui questo è assoggettato al vincolo di indisponibilità, risponde solo dell'illecito amministrativo di cui all'art. 213 Codice della e non anche del reato di cui all'art. 334 c.p. Sussiste, infatti, tra la previsione normativa di cui all'art. 213 c.s. e la fattispecie delittuosa di cui all'art. 334 c.p., un concorso apparente di norme che, come tale, va risolto in base al criterio di specialità, ex art. 9 L. n. 689/81, applicando la sola norma amministrativa sanzionatoria.

Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione:

«Valgono infatti, nel caso di concorso tra fattispecie penali e violazioni di natura amministrativa, le medesime considerazioni in precedenza espresse sulla necessità che il confronto avvenga tra le fattispecie tipiche astratte e non tra le fattispecie concrete. Il che, del resto, è confermato dal tenore dell'art. 9 che, facendo riferimento al “fatto punito”, non può che riferirsi a quello astrattamente previsto come illecito dalla norma e non certo al fatto naturalisticamente inteso. Orientamento condiviso anche dalla Corte costituzionale che, nella sentenza 3 aprile 1987, n. 97 - pronunciata proprio sul tema del concorso tra fattispecie di reato e violazione di natura amministrativa e con riferimento alla disciplina prevista dall'art. 9 comma primo legge n. 689 del 1981 - ebbe ad osservare che per risolvere il problema del concorso apparente «vanno confrontate le astratte, tipiche fattispecie che, almeno a prima vista, sembrano convergere su di un fatto naturalisticamente inteso».

Fatte queste premesse si osserva che, per risolvere il caso proposto alle sezioni unite, occorre preliminarmente esaminare la struttura del reato e della violazione amministrativa del cui concorso si discute. Il problema del concorso apparente richiede infatti la previa verifica dell'esistenza di un'area, comune e sovrapponibile, tra le condotte descritte nelle norme concorrenti; diversamente, se le condotte

tipiche fossero diverse, neppure si porrebbe il problema di cui ci stiamo occupando perché si tratterebbe di una mera “interferenza” che può verificarsi, per esempio, nei casi in cui non si è in presenza di un medesimo fatto ma soltanto di una comune condotta.

Fatte queste considerazioni le Sezioni unite ritengono che nel caso proposto vada ritenuta l'esistenza della sola violazione amministrativa prevista dall'art. 213 cod. strada.

Va premesso, da un punto di vista logico, che il già ricordato percorso normativo - espresso dal più volte menzionato art. 9 - diretto a **privilegiare la specialità** (e quindi l'apparenza del concorso) costituisce un'importante chiave di lettura in tutti i casi in cui, ad una condotta penalmente sanzionata, si aggiunga (soprattutto se ciò avvenga in tempi successivi rispetto all'entrata in vigore della prima norma) una disciplina normativa che la preveda anche come violazione di natura amministrativa.

A meno che non risulti (da una previsione espressa o da ragioni logiche implicite o da altre considerazioni) che il legislatore abbia inteso affiancare la sanzione amministrativa a quella penale l'interprete deve privilegiare l'interpretazione che valorizza la specialità ritenendo la depenalizzazione della condotta in precedenza costituente reato che sia presa in considerazione dalla nuova normativa e, nel caso inverso, optando per la sola ipotesi penalmente sanzionata.

A maggior ragione si impone l'applicazione del principio di specialità quando la violazione amministrativa, come nel caso in esame, costituiva precedentemente reato (la depenalizzazione è avvenuta in forza dell'art. 19, comma 5, d. lgs. 30 dicembre 1999, n. 507) perché, in questo caso, è ancor più evidente l'intenzione del legislatore di affidare la disciplina del caso alle sole norme che disciplinano l'illecito amministrativo.

L'orientamento espresso dalla corte di cassazione e di particolare importanza e costituisce un punto di riferimento tutte le volte che uno stesso fatto può essere ricondotto astrattamente ad un'ipotesi di reato e ad un illecito amministrativo; ipotesi ricorrente in moltissimi campi compreso quello tributario, conseguente al processo di depenalizzazione avviato dal legislatore con il decreto legislativo 471 del 1997.

1.11 Atti di accertamento

«Gli organi addetti al controllo sull'osservanza delle disposizioni per la cui violazione è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro possono, per l'accertamento delle violazioni di rispettiva competenza, assumere informazioni e procedere a ispezioni di cose e di luoghi diversi dalla privata dimora, a rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici e ad ogni altra preparazione tecnica.

Possono altresì procedere al sequestro cautelare delle cose che possono formare oggetto di confisca amministrativa, nei modi e con i limiti con cui il Codice di Procedura Penale consente il sequestro alla polizia giudiziaria.

E sempre disposto il sequestro del veicolo a motore o del natante posto in circolazione senza essere coperto dalla assicurazione obbligatoria e del veicolo posto in circolazione senza che per lo stesso sia stato rilasciato il documento di circolazione.

All'accertamento delle violazioni punite con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro possono procedere anche gli ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria, i quali, oltre che esercitare i poteri indicati nei precedenti commi, possono procedere, quando non sia possibile acquisire altrimenti gli elementi di prova, a perquisizioni in luoghi diversi dalla privata dimora, previa autorizzazione motivata del pretore del luogo ove le perquisizioni stesse dovranno essere effettuate. Si applicano le disposizioni del primo comma dell'art. 333 e del primo e secondo comma dell'art. 334 c.p.p.

E' fatto salvo l'esercizio degli specifici poteri di accertamento previsti dalle leggi vigenti.» (art. 13)

La competenza all'accertamento delle violazioni punite con sanzioni amministrative pecuniaria è riconosciuta:

- agli organi addetti al controllo sulla osservanza della disposizione infranta;
- agli ufficiali ed agli agenti di P.G.

Le due categorie di funzionari provvedono ad accertamenti diretti, mediante osservazione ed indagini dirette.

A tal fine, i primi possono procedere anche a ispezione di cose e di luoghi diversi dalla privata dimora, ai rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici e ad ogni altra operazione tecnica. Tutte queste attività, **finalizzate all'accertamento delle violazioni**, sono esercitate senza alcun vincolo di garanzia per il trasgressore, nel senso che non richiedono preavvisi, notificazioni o assistenza legale. Gli ufficiali e gli agenti di P.G. oltre ad avere riconosciute le stesse facoltà operative, «quando non sia possibile acquisire altrimenti gli elementi di prova» possono procedere a perquisizioni in luoghi diversi dalla privata dimora, previa autorizzazione motivata del Pretore (ora P.M. presso Tribunale) del luogo ove le perquisizioni devono essere effettuate.

Rispetto a coloro che, pur non rivestendo qualifiche di polizia giudiziaria, appartengono ad organismi addetti al controllo dell'osservazione delle disposizioni punite con sanzione amministrativa ed hanno perciò riconosciute facoltà di accertamento, gli ufficiali e gli agenti di P.G. possono, **solo quando non sia possibile acquisire altrimenti gli elementi di prova**, richiedere all'Autorità Giudiziaria l'autorizzazione ad effettuare perquisizioni, in luoghi diversi dalla privata dimora.

Per tali operazioni, una volta acquisita l'autorizzazione, è fatto obbligo di rispettare i vincoli temporali delle perquisizioni di cui all'articolo 333 e le garanzie di cui all'articolo 334 del Codice di Procedura Penale abrogato. Tali adempimenti normativi devono ora intendersi riferiti agli articoli 251, 252, 343 e 352 del nuovo Codice di Procedura Penale. L'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria deve essere motivata e la

motivazione non può che essere riferita alla necessità di procedere a perquisizione, non essendo altrimenti possibile acquisire elementi di prova della violazione.

Appare evidente altresì che, sia nella richiesta, che nell'atto autorizzativo, devono essere espressi i **riferimenti soggettivi della violazione**, per cui si procede, nel senso che dovrà rilevarsi per quale infrazione si procede e gli elementi che portano ad attribuire al soggetto destinatario e al luogo, diverso della privata dimora, **l'esistenza della prova**.

Negli atti di accertamento, sono compresi i rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici ed ogni altra operazione tecnica.

Non sussistono dubbi circa i rilievi descrittivi e fotografici, consistendo, i primi, nella descrizione, da parte dell'ufficiale o agente di P.G. o di altra persona competente all'accertamento della violazione, della realtà osservata, contenente gli elementi di prova dell'infrazione e, i secondi, nel fotografare quella realtà che evidenzia il fatto illecito, più ardua è la definizione di rilievo segnaletico.

Con questa terminologia, si intendeva la possibilità dell'Autorità di P.S. di ordinare alle persone sospette o pericolose (art. 4 TULPS) di sottoporsi a rilievi segnaletici, i cui contenuti erano esplicitati dall'art. 7 dal Regolamento del TULPS.²²

Secondo questa norma, i rilievi segnaletici sono descrittivi, fotografici, dattiloscopici e antropometrici. Poiché i rilievi fotografici e descrittivi sono già ripetuti nell'art. 13 della legge 689/81, resterebbero soli i rilievi dattiloscopici ed antropometrici, che è veramente arduo vedere come strumentali e possibili per l'accertamento di fatti costituenti illeciti amministrativi.

La formulazione normativa non è stata sicuramente tra le più felici e, alla luce della intera architettura del Capo I della legge 689/81 e della nuova disciplina processuale introdotta dal Codice di Procedura Penale, si deve ritenere che rientrano negli atti di accertamenti possibili:

- l'osservazione diretta
- le risultanze fotografiche
- il rilevamento attraverso le descrizioni di fatti rilevati, anche se per ragioni diverse, da organi competenti all'accertamento
- le risultanze di ogni altra operazione tecnica, compreso quella informatica e telematica, da cui si evidenziano estremi di violazioni amministrative.

²² Giovanni Calseini, "Le leggi di Pubblica Sicurezza" Cap.IV, Edizione Laurus Robuffo anno 2009;

Parte Seconda: I principi generali delle sanzioni amministrative tributarie

2.1 L'evoluzione della disciplina sanzionatoria in tema di sanzioni amministrative tributarie

L'ordinamento giuridico italiano prevede tre tipologie di sanzioni:

A -**Sanzioni penali**:

- reclusione e multa, per i delitti;
- arresto e ammenda, per le contravvenzioni;

B -**Sanzioni amministrative**: comportano il pagamento di una sanzione pecuniaria e ed eventualmente di altre sanzioni accessorie, sono previste per le violazioni che costituiscono illecito amministrativo;

C -**Sanzioni civili**: hanno finalità risarcitoria e sono previste quale misura destinata a tutelare l'interesse privato violato.

In questa ripartizione, le sanzioni previste per le violazioni di obblighi tributari hanno sempre avuto una loro specificità, correlata alle competenze di accertamento ed alle procedure di irrogazione. Per lungo tempo, la disciplina delle sanzioni, previste per violazioni ai precetti aventi finalità fiscali e tributarie, era costituita in via primaria dalla legge 7 gennaio 1929, numero 4, che si ispirava al principio risarcitorio.

Essa costituiva una normativa di settore, perfettamente coordinata²³ con la disciplina del Codice Penale e del Codice di Procedura Penale, vigente in quel periodo.²⁴ Costava di 63 articoli, suddivisi in titoli:

- nel primo titolo erano contenute le disposizioni relative alla repressione delle violazioni delle disposizioni incluse nelle leggi finanziarie;
- nel secondo titolo erano contenute le norme di procedura;
- nel terzo titolo erano contenute le disposizioni finali e transitorie.

²³ Del Federico L., "Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario", in AA.VV. Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale, cit., p. 397.

²⁴ Santo Gallo S., "La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni" in Tribuna Finanziaria, 2009, cap. 3, p. 62. - Per favorire il coordinamento con il codice penale (R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398) e il codice di procedura penale (R.D. 19 ottobre 1930, n. 1399), la legge entrò in vigore dopo una lunga *vacatio legis* e nello specifico, il 1 Luglio 1931.

Secondo un'autorevole dottrina²⁵, la legge del 1929 «integra nel campo tributario, le disposizioni generali contenute nel codice penale, ed in misura più limitata quelle del codice di procedura penale, ma a sua volta è integrata per tutti gli istituti che i codici contemplano, e che la legge particolare non può ripetere».

Con quella legislazione furono previsti diversi modelli sanzionatori per la repressione dell'illecito fiscale ed operata una scelta importante, dalla quale il sistema tributario non si è più discostato, prevedendo una scissione tra violazioni che davano luogo a reati e violazioni che generavano obbligazioni di carattere civile.

Le violazioni che davano luogo a reati erano sanzionate con le pene previste dal codice penale (arresto e ammenda), mentre le obbligazioni a carattere civile erano sanzionate con una pena pecuniaria irrogata dall'Intendenza di Finanza e con il pagamento di una soprattassa.

La distinzione tra illeciti penali ed illeciti amministrativi derivava dal *nomen iuris* impiegato per indicare le diverse tipologie di sanzioni.

Il sistema introdotto dalla legge del 1929 si ispirava al principio risarcitorio. Per questa ragione, la finalità della sanzione era il conseguimento di un ristoro per l'Erario, che aveva subito un danno, a causa della condotta del responsabile, che aveva violato i precetti imposti e generato un'evasione d'imposta o l'inosservanza di obblighi formali.

Con tale impostazione, nella determinazione della sanzione, non veniva attribuita alcuna rilevanza all'elemento soggettivo. Questa era irrogata come forma di risarcimento all'Erario ed era commisurata all'entità del danno e non alla gravità dell'infrazione. Non aveva alcun carattere afflittivo, né di prevenzione, ma ricercava solo l'eliminazione delle conseguenze, che l'illecito aveva generato sul patrimonio dell'Erario.²⁶

Questa legislazione, subiva modifiche relevantissime dovute ad una serie di fattori tra i quali, in breve sintesi, vanno ricordati:

- i principi introdotti dalla Costituzione del 1948, fortemente innovativi, rispetto a quelli validi nell'ordinamento giuridico nel 1929;²⁷

- **le criticità del principio di fissità**, contenuto negli articoli 1 e 23 della legge.²⁸

²⁵ Spinelli G., "La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto", Milano: Giuffrè, 1954, p. 55 in Giuliani G., Giuliani F., "Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie" cit. p. 13

²⁶ Falsitta G., "Corso istituzionale di diritto tributario", 2012, cit., pp. 336-337.

²⁷ Fantozzi A., "Diritto tributario, IV edizione", Torino: Utet, 2012, p. 911.

²⁸ L'art. 1 stabiliva che «la presente legge stabilisce le disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato». L'art. 23, invece disponeva che «il giudice non può dichiarare, per effetto della disposizione del capoverso dell'art. 1, l'inapplicabilità di norme penali contenute in leggi concernenti i singoli tributi, se prima non abbia promosso la decisione della Corte di cassazione. A tal uopo dispone con ordinanza, anche di ufficio, la sospensione del procedimento e la trasmissione degli atti alla Corte medesima. Questa delibera a Sezioni unite e la sentenza costituisce giudicato irrevocabile sul punto da essa deciso. Copia della sentenza è comunicata, a cura del Procuratore generale, al Ministro per la giustizia».

Di particolare importanza si rivelavano le criticità correlate al principio di fissità, contenuto nella L. 4/1929, secondo il quale le norme dedicate non potevano essere abrogate o modificate da leggi posteriori, se non con **procedure particolari e complesse**. L'abrogazione e la modifica non erano vietate in assoluto, ma per poter essere realizzate necessitavano di una dichiarazione espressa del legislatore e di uno specifico riferimento alla disposizione modificata o abrogata.

L'applicazione concreta di questo principio di fissità, sebbene finalizzato ad assicurare continuità ed uniformità al sistema, si rivelava difficile sin dalla sua entrata in vigore. Così, già negli anni 1971-1973, fu operata una prima riforma, volta ad eliminare questo principio, e ad avviare riforme che la realtà economica e sociale del Paese reclamava, che vedevano la luce sotto

Come spesso accade, le riforme che toccarono l'IVA, le Tasse di Concessioni Governative e altri settori della fiscalità generale, lungi dal risolvere i problemi, resero più urgente la revisione della disciplina del 1929 e risale agli anni appena successivi, anche quella relativa alle tasse automobilistiche, operata con la legge numero 27 del 1978.

Prima della riforma generale, operata con i D.Lgs. del 1997, fu introdotta una riscrittura parziale della disciplina, operata con la legge 7 agosto 1982, numero 516. Anche questo tentativo mostrava subito l'inadeguatezza dei rimedi apportati, a fronte di una realtà economica e sociale completamente diversa da quella degli anni '30, senza contare poi le esigenze correlate alla eliminazione delle frontiere interne dell'Europa, operata con i Trattati del 1992 e resa effettiva con il D.L. 331 del 1992.

Tutto questo mostrava **l'urgenza di una definizione generale dell'intero sistema** e, nel solco della larghissima depenalizzazione operata dal legislatore per l'intero ordinamento giuridico, operata con la legge 689 del 1981, vedeva la luce il decreto legislativo 472 del 1997.

Nella rivisitazione generale venivano comunque salvaguardati alcuni aspetti della legge numero quattro del 1929 relativi, alle competenze alla cognizione dei reati previsti da leggi finanziarie²⁹ e per la competenza all'accertamento delle violazioni.³⁰

In particolare, la disciplina della competenza all'accertamento, che la legislazione riservava in via esclusiva agli ufficiali e agli agenti di polizia tributaria, come definiti dall'articolo 31 della legge numero 4, del 1929, rivestiva un'importanza particolarissima per le violazioni tributarie correlate alla circolazione stradale e alle

²⁹ Art 21 della legge 4/1929: la cognizione dei reati previsti dalle leggi finanziarie spetta al tribunale. Questi è altresì competente a conoscere le contravvenzioni per i quali è stabilita la sola pena della multa o dell'ammenda quando, contro il decreto di condanna pronunciato dall'intendente, sia stata proposta opposizione. La competenza per territorio è determinata dal luogo dove il reato è accertato.

³⁰ Art 33 della legge 4/1929: L'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie, le quali costituiscono reato, spetta agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria nonché agli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria.

tasse automobilistiche, essendo queste punite solo con la sanzione pecuniaria e, quindi rientranti nella competenza esclusiva.³¹

Dal punto di vista generale le modifiche apportate all'originaria disciplina hanno inciso anche sui principi ispiratori, che non sono più esclusivamente di natura risarcitoria, ma svolgono anche un **ruolo afflittivo** e, per questa ragione, nella determinazione della sanzione si tiene conto anche della personalità dell'autore. In tal modo, si è determinato un avvicinamento della disciplina, dedicata alle violazioni tributarie, a quella penalistica e si sono estese, ad esse, le garanzie presenti in ambito penale.

Per quanto concerne la disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie nel definirne l'architettura, il legislatore si è ispirato ai principi contenuti nel capo I della L. 24 novembre 1981, n. 689, che avevano trasferito, nel campo amministrativo, i principi di tutela previsti del diritto penale.

Per questa ragione, la disamina delle sanzioni amministrative tributarie, come definite dal decreto legislativo 472 del 1997, deve necessariamente essere preceduta da quella generale degli illeciti amministrativi. La stessa giurisprudenza, infatti, ogni volta che è stata chiamata a pronunciarsi sull'applicazione di un principio generale in tema di sanzioni amministrative tributarie non ha mai fatto mancare, per definirne esattamente significati e portata in riferimento al corrispondente principio generale degli illeciti amministrativi.

Tra i principi generali del sistema sanzionatorio tributario, introdotto dal decreto 472 e validi tuttora, va annoverato quello disciplinato dall'art. 3, commi 2 e 3, relativo alla successione di norme nel corso del tempo, in relazione alla medesima fattispecie, e che prevede l'applicazione della legge più favorevole all'autore. Questo principio, che in diritto penale è definito del favor rei, trova corrispondenza anche tra i principi degli illeciti amministrativi, contenuti nel capo I della legge 24 novembre 1981, n.689.

2.2 I Principi generali: Il Decreto Lgs. 472/1997

IL D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie» è stato emanato a seguito della delega, prevista dall'art. 3, comma 133, della legge delega 26 dicembre 1996 n. 662. Il decreto ha riformato profondamente il sistema sanzionatorio tributario previgente, creando un quadro normativo in grado di dare risposte valide alle esigenze avvertite da tempo e che le riforme parziali intervenute non avevano soddisfatto.

La delega era stata votata dal Parlamento, che, nella stragrande maggioranza condivideva l'inadeguatezza della L. 4/1929, e reclamava l'allineamento delle sanzioni amministrative tributarie al sistema generale delle

³¹ Art 31 della legge 4/1929: sono ufficiali della polizia tributaria gli ufficiali e sottufficiali del Corpo della guardia di finanza. Sono agenti della polizia tributaria gli appuntati e le guardie del corpo suddetto. Qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'Amministrazione, questi funzionari ed agenti acquistano, nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e rispettivamente, di agenti della polizia tributaria. A cura dell'amministrazione dalla quale dipendono, la loro qualità è fatta constare a mezzo di una speciale tessera di riconoscimento.

sanzioni. Il sistema vigente, toccato anche da riforme non coordinate degli anni 70, ispirato ad una logica risarcitoria veniva sostituito da un modello che attribuiva la sanzione amministrativa anche una valenza afflittiva e, per questo, doveva necessariamente riconoscere le stesse tutele, che, peraltro, erano già state trasferite e riconosciute per tutti gli illeciti amministrativi diversi da quelli di natura tributaria, disciplinati in via generale dal capo I della legge 689 del 1981.

Il legislatore ha, quindi, privilegiato la concezione punitiva delle sanzioni amministrative in **materia fiscale**, ispirandosi a quanto già operato nel campo amministrativo, salvaguardando comunque la **specificità del diritto tributario** e prevedendo, per questa particolarità, istituti originali.

Le disposizioni contenute nel D.Lgs. 472/1997 costituiscono, perciò, una disciplina autonoma, ma non speciale, rispetto alla legge 689/81 e, per ogni lacuna della disciplina sanzionatoria in materia tributaria, l'interprete dovrà riferirsi alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative, ovvero, alla disciplina del codice penale, alla quale quest'ultima è ispirata.

Su questo tema non ci sono dubbi in quanto il legislatore già all'articolo 1, del D.Lgs. 472, detta il campo di azione della normativa che segue, che «stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria», **separandole nettamente da quelle amministrative**, di natura diversa, che trovano disciplina nel capo I della 689, anche se la lettura dell'articolo 12, di quest'ultima norma, poteva far ritenere che le sanzioni amministrative tributarie fossero una specie del più ampio *genus* delle sanzioni amministrative.

Ma, questo dubbio è stato eliminato proprio con la emanazione del D.Lgs 472, che rappresenta la prova evidente della volontà del legislatore di dedicare una normativa specifica al campo delle sanzioni amministrative tributarie.³²³³

2.3 Il Principio di personalità.

« 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...»

Il principio di personalità è un principio che assume particolare rilevanza in materia penale, in linea con il precetto contenuto nell'art. 27, comma 1, della Costituzione. Nel rispetto di tale impostazione, è stata

³²Tesauro F., "Una riforma a doppia velocità", in "Il Sole 24 Ore", Norme e Tributi, 3 ottobre 1997, n. 270, p. 21

³³ Del Federico L., "Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario" in AA.VV., Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale, a cura di G. Gaffuri e M. Scippi, Milano 2009 pag. 397 – 418.

definita sia la disciplina generale delle sanzioni amministrative, operata con la legge 689/1981, che quella relativa agli illeciti tributari di carattere amministrativo, operata con il D.Lgs 472/1997.

Il principio di personalità è disciplinato all'art. 2, comma 2, secondo cui «**la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione**».

La Circolare del Ministero del 10 luglio 1998, n. 180/E, che rappresenta una fonte illuminante circa la corretta interpretazione dei singoli istituti, introdotti con la riforma, chiarisce che il destinatario del procedimento di irrogazione della sanzione «è la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario».

Con questa impostazione, il legislatore ha voluto concentrare l'attenzione sulla **persona fisica** del trasgressore, quale contribuente, sia nella veste di persona fisica, o società e enti privi di personalità giuridica. Con riferimento alla persona fisica, nel solco della normativa penalistica e degli illeciti amministrativi (art. 2 della legge 689/1981), acquistano rilevanza due elementi soggettivi, quali **l'imputabilità e la colpevolezza** in capo all'autore della violazione che, salvo prova contraria, è chi ha compiuto gli atti illeciti.³⁴

Nel caso, invece, di soggetti dotati di personalità giuridica è intercorsa una modifica della disciplina del D.Lgs. 472/1997 con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326. In particolare, il legislatore, con le modifiche introdotte, ha deciso di seguire una rotta diversa, rispetto a quanto previsto in precedenza stabilendo che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della **persona giuridica**».

Questa disposizione si allontana dai principi tipici del diritto penale, quali il D.Lgs. 472/1997 si ispira, definendo un ritorno alla situazione antecedente l'intervento riformatore, secondo la quale delle sanzioni amministrative tributarie risponde la società o l'ente. È stato perciò reinserito il **principio della riferibilità esclusiva** alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative relative a illeciti tributari e si è stabilito che le disposizioni del D.Lgs. 472/1997 si applicano solo se compatibili.

Dal 2003, quindi, vige nell'ordinamento un sistema dualistico (c.d. doppio binario). Da un lato, è prevista la responsabilità dell'autore materiale della violazione, quale persona fisica, società di persone ed enti senza personalità giuridica e per il quale si valuta l'elemento soggettivo (imputabilità e colpevolezza); dall'altro, una responsabilità, diretta ed esclusiva, delle persone giuridiche. Le ragioni per le quali il legislatore ha attuato tale differenziazione non sono facilmente comprensibili. L'innovazione, peraltro, non è stata preceduta da discussioni che ne mettessero in risalto le ragioni e le finalità perseguite. Resta perciò il dubbio che essa sia il frutto di un intervento normativo per il quale non è stata effettuata una adeguata valutazione dell'impatto sul sistema sanzionatorio vigente.

³⁴ Del Federico L., “Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario”, in AA.VV. “Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale”, cit., pp. 393-394.

2.4 Il 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 più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.»

Il principio di legalità è un principio contenuto all'art. 3, comma 1, D.Lgs. 472/1997, secondo il quale, per comminare una sanzione amministrativa, è necessaria una legge o un atto avente forza, che fissi l'illecito amministrativo, al cui accertamento essa consegue.³⁵

Nell'ambito tributario significa la trasposizione del contenuto dell'art. 1 del C.P., secondo il quale «nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite». Esso rappresenta un baluardo di civiltà giuridica e, per questo trova la più grande valenza nel campo penalistico, ove per secoli si sono riferite le aspettative di popoli che aspiravano ad avere certezze dei reati e delle pene. Con l'avvio del processo di depenalizzazione, tali tutele sono state estese agli illeciti amministrativi ed alle conseguenti sanzioni amministrative.

Il principio, concretamente assume i seguenti significati:

a) **la sanzione deve essere prevista da una legge o da altra norma dello stesso rango**, come il Decreto Legislativo o il Decreto Legge (riserva di legge);

b) **tipizzazione dell'illecito**;

c) **divieto di retroattività**.

Con la riserva di legge si stabilisce il divieto di punire con una sanzione amministrativa un fatto non previsto da una legge preesistente. Si tratta di una **riserva di legge assoluta** e, in assenza di una norma di tale livello, nessuna disposizione fiscale, se violata. In virtù di questo principio, anche quando una legge dovesse

³⁵ Fiandanca G., Musco E., - "Diritto Penale, Parte generale", Edizioni Zanichelli cit. pp. 48-49 "Il principio di legalità può essere sintetizzato nell'espressione *nulla poena sine lege* secondo cui soltanto la legge o un atto normativo avente forza di legge possono definire le sanzioni da applicare, e nell'espressione *nullum crimen sine lege* secondo cui non è possibile punire un soggetto per un'azione se non è espressamente previsto dalla legge."

prevedere precetti fiscali, senza indicare quale sanzione applicare in caso di violazione, nessuna sanzione può essere comminata.

In campo tributario quindi, non è possibile che fatti sanzionati siano previsti da un provvedimento di rango inferiore alla legge, a meno che la legge stessa non effettui un rinvio espresso ad atti normativi di rango inferiore per la determinazione di elementi che contribuiscono alla definizione del comportamento punito.³⁶

La ratio della riserva di legge comporta che le scelte politiche in materia di tassazione siano compiute dai rappresentanti del popolo con il procedimento legislativo. Estendendo al campo tributario tale principio, il legislatore ha voluto garantire il cittadino da possibili abusi da parte di Enti pubblici territoriali o di altri Organi istituzionali, che potevano materializzarsi con introduzione di “gabelle”. Pertanto vale senza alcuna limitazione il solenne principio costituzionale dell’art. 25, comma 2, Cost. il quale dispone che **«nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso»**.

Prima dell’introduzione del D.Lgs. 472/1997, l’estensione della riserva di legge imposta dall’art. 25 Cost. era sostenuta sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza. Per la dottrina, la riserva di legge di cui si discute si riferiva non solo alle sanzioni penali, ma anche alle sanzioni amministrative con natura e funzione di “pena”.³⁷

La posizione della dottrina venne poi confermata nel 1967 dalla Corte Costituzionale la quale stabilì che «è necessario che sia la legge a configurare i fatti da punire».³⁸

Il secondo profilo del principio di legalità è rappresentato dalla tassatività delle previsioni normative sanzionatorie, secondo il quale spetta alla legge prevedere il fatto sanzionabile e la sanzione da applicare. È un principio che completa il principio di legalità, che altrimenti verrebbe rispettato solo nella forma ed eluso nella sostanza. La determinazione della fattispecie sanzionabile deve essere definita in modo chiaro e non può desumersi in modo implicito da norme che riguardano fatti diversi. A tal fine va ricordato che è previsto il divieto di interpretazione analogica (*analogia legis* e *analogia iuris*)³⁹ secondo cui è vietato ampliare il contenuto della norma che prevede l’illecito perché altrimenti l’interprete si trasformerebbe in legislatore.⁴⁰

Il terzo ed ultimo profilo del principio di legalità è rappresentato dal divieto di retroattività, secondo il quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative, se non in forza di una legge, che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Secondo questo principio, sia la norma che introduce

³⁶ Fanelli R. “Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016”, XIII Edizione, Milano: Ipsoa, 2016, pp. 46 - 47

³⁷ Bellagamba G., Cariti G., “Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie”, Ediz. Giuffrè, 2007

³⁸ Corte Cost., 03/07/1967, Sentenza n. 78.

³⁹ Falsitta G., “Corso istituzionale di diritto tributario”, 2012, cit., pp. 98-114 “Per analogia legis si intende il procedimento con il quale, in assenza di una disposizione specifica, si applica quella di casi simili o materie analoghe; in questo modo l’interprete ricava una regola più ampia applicabile anche i casi non espressamente previsti. Per analogia iuris, si intende l’applicazione dei principi generali dell’ordinamento giuridico dello Stato al fine di ricavare la regola da applicare al caso specifico.”

⁴⁰ Cass. Pen., SS. UU., 15/06/1984, Sentenza n. 5655.

nuove sanzioni, sia la norma che rende più gravosa una sanzione già esistente, non possono essere retroattive.

Si tratta di un principio perfettamente allineato con quanto previsto dall'art. 1 della legge 689/81, per cui, ricordiamo, «nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati».

Il principio di legalità e la molteplicità di profili in esso contenuti e disciplinati dall'art. 3, comma 1, del D.Lgs. 472 sono altrettanti pilastri fondamentali dell'architettura che l'ordinamento giuridico riserva alle violazioni ed alle conseguenti sanzioni amministrative in materia tributaria.

2.4.1 Il principio del favor rei

Il *favor rei* è una espressione del principio di legalità, contenuta nel comma 3 dell'art 3, la cui condizione di applicabilità è la **non definitività del provvedimento** di irrogazione della sanzione stessa.

Esso prevede espressamente l'applicazione della sanzione più favorevole per il trasgressore anche se la violazione è stata posta in essere in vigenza di un precetto, che dispone una misura sanzionatoria più grave.

Tale principio costituisce una **deroga al principio di irretroattività** della legge sopravvenuta, che determina conseguenze, in termini sanzionatori, più favorevoli per il destinatario della sanzione.

L'introduzione di questo principio ha significato la cessazione del previgente principio di ultrattività, basato sull'applicazione della sanzione vigente nel tempo in cui era stato commesso l'illecito, anche se questa successivamente aveva subito delle modifiche o era stata abrogata.

In ambito tributario il principio costituisce un'importante innovazione della materia fiscale e il legislatore, nell'introdurlo, si è chiaramente ispirato alla disciplina penalistica, contenuta all'art. 2 Codice Penale⁴¹, relativa alla successione di leggi nel corso del tempo, pienamente conforme alle previsioni dell'articolo 25 della Costituzione.

Nel campo delle sanzioni amministrative, soggette ad un'evoluzione molto più accentuata di quelle aventi carattere penale, l'introduzione del principio ha **frequenza applicativa di rilievo**. Esso trova applicazione sia nell'ipotesi di una legge posteriore che disponga la cessazione della punibilità del fatto accertato, sia

⁴¹ Art 2 del C.P.« 1. Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso non costituiva reato;2. Nessuno può essere punito per un fatto che secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna ne cessano l'esecuzione di effetti penali; 3. Se vi è stata condanna a pena detentiva e la legge posteriore prevede esclusivamente la pena pecuniaria, la pena detentiva inflitta si converte immediatamente nella corrispondente pena pecuniaria ai sensi dell'articolo 135.»

nell'ipotesi in cui vengono apportate delle modifiche all'entità della misura sanzionatoria, da parte di una legge successiva, determinandone un'entità diversa e minore, rispetto alla previsione della legge, in vigore al momento in cui era stata commessa la violazione, sia quando la legge successiva ha cancellato l'illecito.

Quest'ultima previsione, contenuta nel comma 2, si identifica come *abolitio criminis* ed ha la finalità di evitare che l'autore del fatto, non più illecito, possa della violazione possa essere punito per un fatto non ritenuto più anti giuridico.

2.4.2 L'origine del principio

Il principio del *favor rei*, introdotto nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie dal D.Lgs 472 del 1997, trova origine nell'art. 2 del Codice Penale, che consente di individuare la legge da applicare in seguito all'introduzione di una nuova norma sanzionatoria ovvero all'abolizione di una norma esistente e alla modifica della disciplina vigente.

L'analisi del contenuto dell'art. 2 c.p. intitolato «successione di leggi penali» è indispensabile per comprendere alcune nozioni di diritto penale, che vengono richiamate e utilizzate nella normativa fiscale in tema di sanzioni amministrative. Nell'ambito penale, il fenomeno della successione di leggi nel corso del tempo, ha visto la presenza di diversi orientamenti. Sulla base di un primo orientamento, confermato anche dalla Cassazione a Sezioni Unite, si ritiene che la successione di leggi nel tempo comporti il passaggio dalla vecchia alla nuova disposizione, mantenendo una **continuità della tipologia dell'illecito**.⁴²

Con la nota sentenza del 20 giugno 1990, la Suprema Corte ha fornito la sua approvazione a questo orientamento, sostenendo che in presenza di «un nesso di continuità ed omogeneità», tra il fatto abrogato e il nuovo reato, non si ravvisa una vera e propria abrogazione, ma una successione di leggi, che comporta l'applicazione della disciplina più favorevole per l'autore della condotta sanzionata.⁴³

Questa tesi, in realtà, nonostante l'autorevolezza della fonte, costituita dalla Suprema Corte, si rivela di dubbia utilizzazione perché si basa su **parametri di valutazione incerti**. Infatti, il nesso di continuità ed omogeneità si rilevarebbe solamente nel caso in cui vi sia una incontrovertibile identità del fatto di reato, senza contare che tale tesi si basa su valutazioni confutabili, che farebbero venir meno la funzione di garanzia che caratterizzante il principio di cui si discute.⁴⁴

Un ulteriore criterio per definire il fenomeno della successione di leggi nel tempo è quello che si basa sul «rapporto di continenza» tra la vecchia e la nuova normativa. In questo caso, si considera il rapporto

⁴² Fiandaca G., Musco E., «Diritto Penale, Parte generale», Ediz. Zanichelli, cit. pp. 88-106.

⁴³ Cass. pen., SS. UU., 20/06/1990 in Foro It. 1990, II, 637.

⁴⁴ Fiandaca G., Musco E., «Diritto Penale Parte generale» Ediz. Zanichelli, cit. pp. 88-90.

strutturale tra le fattispecie, quale criterio per distinguere la modifica della nuova incriminazione dall'abolizione della disciplina precedente.

In concreto, ci si trova di fronte all'ipotesi di un fatto che anche con la legge sopravvenuta continua ad essere definito come reato, in quanto tra le norme che si sono avvicendate nel tempo esiste un rapporto di identità, specialità o specialità reciproca. Nello specifico, il rapporto di identità individua la situazione in cui l'introduzione di una nuova norma modifica solamente la disciplina precedente lasciando invariato il fatto sanzionato.

Il rapporto di specialità può essere di due tipologie:

-rapporto di specialità **da genere a specie**;

-rapporto di specialità **da specie a genere**.

Nel primo caso si considera la situazione in cui la fattispecie precedente contiene la fattispecie successiva e, quindi, la norma posteriore è speciale rispetto a quella antecedente. In questo rapporto è necessario distinguere due situazioni:

- a) la fattispecie speciale sostituisce quella generale;

- b) la fattispecie speciale deroga a quella generale.

Nel primo caso la fattispecie generale viene meno e di conseguenza si ha l'abrogazione delle ipotesi, che rientrano solamente in quella generale. Nel secondo caso, invece, la fattispecie generale sopravvive e restano valide tutte le ipotesi in essa contenute.

La successione di leggi nel tempo in seguito alla modifica della disciplina si concretizza anche quando una norma di contenuto più generale già presente nell'ordinamento può estendersi nuovamente, per effetto dell'abrogazione di una norma speciale antecedente. In conclusione, secondo la dottrina e la giurisprudenza consolidate, la rilevanza del principio ricorre in tre ipotesi:

a) una nuova legge dispone che, dal momento della sua emanazione, una determinata fattispecie costituisce un reato;

b) la legge ritiene che un fatto non è più un reato;

c) si introduce una nuova legge che modifica il trattamento riservato al reo.⁴⁵

Nel Campo delle violazioni amministrative questi principi diventano rilevanti sia quando la legge successiva abbia abrogato espressamente la normativa preesistente eliminando al fatto **il carattere antigiuridico**, sia quando il legislatore abbia depenalizzato la fattispecie penale, senza intervenire minimamente sul campo di azione della norma interessata.

⁴⁵ Mantovani F., "Diritto penale. Parte Generale", IX Edizione, Padova: Cedam, 2015, pp. 83-93

Nel campo delle violazioni amministrative tributarie correlate alla circolazione stradale questo processo evolutivo acquista particolare significatività in quanto, la legge 24 gennaio 1978, n.27, «Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche», aveva introdotto una procedura speciale riguardo, sia alla competenza all'accertamento (art. 2) ,che in deroga a quanto previsto dalla legge numero 4 del 1929, l'aveva estesa anche agli ufficiali agenti di polizia giudiziaria ordinaria, competenti per le violazioni stradali, sia per quanto riguarda le procedure di tutela contro l'ingiunzione (art.3). Quest'ultima norma è stata dichiarata illegittima con ordinanza numero 28 del 10 luglio 1996.⁴⁶

Prima di questa norma infatti, poiché le violazioni in tema di tasse automobilistiche, disciplinate dal DPR 39 del 1953, erano punite tutte con sanzione amministrativa pecuniaria, vigeva la **competenza esclusiva della polizia tributaria**, così che l'accertamento era particolarmente complesso quanto era effettuato da organi che non avevano tale qualifica.

Questo intervento, quanto mai significativo delle esigenze di adeguamenti legislativi alle mutate realtà sociali ed economiche del paese, avvertite per l'intera normativa dedicata, ha segnato un momento particolarmente importante, perché l'estensione della competenza ad organismi diversi da quelli aventi qualifica di polizia tributaria, ha significato un avvicinamento relevantissimo delle sanzioni amministrative irrogate per violazione tributarie a quelle previste per gli illeciti amministrativi, i cui principi generali sono contenuti nel capo I della legge 689 del 1981 .

Pertanto, si può ragionevolmente sostenere che, se è vero che il legislatore, nel definire il decreto legislativo 472 del 1997 si è ispirato a quest'ultima disciplina, è altrettanto vero che questa normativa ha un precedente significativo nella legge numero 27 del 1978, dedicata alle modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche.

2.5 L'imputabilità

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

Il principio di imputabilità è disciplinato all'art. 4, D.Lgs. 472/1997 e contiene un esplicito riferimento ai criteri penalistici, che condizionano sia l'**imputabilità** che la **colpevolezza**, che sono due elementi soggettivi di grande valenza nell'ambito di un sistema sanzionatorio tributario, contraddistinto dal principio di personalità.⁴⁷

⁴⁶ La Corte Costituzionale, 26/06/1996, con Sentenza n. 233 (in G.U. la s.s. 10/07/1996, n. 28) ha dichiarato "l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche), nella parte in cui non prevede, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro, l'esperimento dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo."

⁴⁷ Procopio M., "Il sistema tributario italiano. Principi istituzionali", I Edizione, Padova: Cedam, Ottobre 2013, pp. 731-754.

Parlare di capacità di intendere e di volere vuol dire riferirsi agli artt. 85 e ss. del codice penale secondo i quali l'imputabilità viene meno nei casi in cui il soggetto sia in una situazione di infermità mentale, ubriachezza e intossicazione da stupefacenti.

L'imputabilità è il **presupposto minimo di maturità** di una persona, alla quale può essere chiesto di rispondere di un comportamento, volontario o colposo. Se la persona è di età inferiore a quattordici anni, è considerato dalla legge non imputabile.⁴⁸

Questa disciplina è in linea con quanto previsto anche dall'art. 2, comma 1, della legge 689/81 «non può essere assoggettato a sanzione amministrativa chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva compiuto i diciotto anni o non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere, salvo che lo stato di incapacità non derivi da sua colpa o sia stato da lui preordinato».

In ambito tributario, non si rilevano problematiche particolari per quanto concerne la imputabilità in quanto «il verificarsi di ipotesi nelle quali si possa dubitare della capacità di intendere e di volere di una persona che abbia compiuto il diciottesimo anno d'età' è da ritenere estremamente improbabile».

Allo stesso modo non esistono problematiche particolari, rispetto alla legislazione penalistica richiamata, riguardo alle responsabilità di soggetti mentalmente instabili.

Per quanto riguarda il soggetto con età inferiore a quattordici anni, a differenza della L. 689/81, l'art. 4, D.Lgs. 472/1997 non prevede una disposizione simile, ma richiama solamente le regole penali (art. 98 c.p.) riferite a questi soggetti.

2.6 Il Principio di colpevolezza

«1. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.

2.(COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015, N. 158, COME MODIFICATO DALLA L. 28 DICEMBRE 2015, N. 208)

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.

⁴⁸ Circolare Ministero Finanze del 10 luglio 1998, n. 180/E.

4.È 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.»

Il principio di colpevolezza è disciplinato all'art. 5, D.Lgs. 472/1997, e prevede che «spetta al contribuente dare prova dell'assenza di colpa». Esso è allineato con le previsioni della legge 689/81 e con il codice penale. Un aspetto importante si rileva nella definizione **del dolo, della colpa e della colpa grave**. Il concetto di colpa non viene definito espressamente dalla norma in esame, ma è ricavabile dai principi generali dell'ordinamento e, quindi, si parla di colpa quando l'evento, posto in essere dal soggetto, si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia e per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini e discipline.

Nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 180/E del 1998 la nozione di colpa viene definita con un richiamo all'art.43 c.p., il quale dispone che «il delitto è colposo 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». In materia tributaria, tale previsione determina che vi è colpa quando la violazione è stata commessa dal soggetto a causa di insufficiente attenzione ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), di scelte assunte senza le accortezze consigliate dalle circostanze (imprudenza) e a causa di una insufficiente conoscenza degli obblighi fiscali (imperizia). Il dolo viene definito al comma 4, «è 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»; si parla di dolo specifico e diretto.⁴⁹

Infine, la nozione di colpa grave è presente al comma 3, il quale dispone che si parla di **colpa grave** nei casi in cui «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».

Per completezza dell'analisi, le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave e quando riguardano la soluzione di problemi di speciale difficoltà (art. 5, comma 1).

2.7 Concorso di persone e autore mediato

«1. Quando più 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 più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.»

⁴⁹ FALSITTA G., "Corso istituzionale di diritto tributario", 2012, Edizioni Cedam, pp. 339-343

Si definisce concorso di persone la situazione nella quale più soggetti pongono in essere il comportamento che determina la violazione della norma tributaria. L'art 9, D.Lgs. 472/1997 dispone che «quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta». In questo caso, ogni soggetto risponde della sanzione ad esso imputabile. Pertanto, **non si realizza la coobbligazione** nel pagamento della sanzione e se uno di essi paga la sua sanzione, in capo agli altri resta l'obbligatorietà del pagamento della loro sanzione.

Questo principio, ispirato al concorso nella commissione di reati, rileva sia all'ipotesi in cui ciascun soggetto concorrente realizza compiutamente l'illecito, sia al caso in cui ciascun soggetto, ponendo in essere una sola parte di quel fatto, non sarebbe punibile perché non integra il comportamento previsto dalla norma.

Il legislatore ha, quindi, previsto che chiunque concorre alla violazione sia sanzionabile e la citata circolare 180/E, a tal fine parla di contributo causale. Infine, l'art. 9 prevede che «quando la violazione consiste nell'omissione di comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso». In questo caso rileva il principio di solidarietà, ma limitata alle sole condotte omissive.⁵⁰

Pertanto, salvo l'ipotesi del concorso di persone prima illustrata, chi determina la commissione di una violazione con violenza, minaccia, inducendo gli altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di una persona incapace, ne risponde in luogo del suo autore materiale (art. 10 D.Lgs. 472/1997). I concetti di violenza ed errore sono ripresi dal diritto penale (art. 46 e 48 C.P.) al quale vanno riferiti tutti i temi della determinazione e, di riflesso la portata della norma.

2.8 Concorso di violazioni e continuazione

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

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

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto. 4. Le previsioni dei commi 1,

⁵⁰ Del Federico L., “Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario”, in AA.VV. Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale, cit., pp. 401-403.

2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi»

Del concorso di violazione e della continuazione si occupa l'art. 12 D.Lgs. 472/1997. L'articolo in questione, al comma 1 dispone che quando con una sola azione o con un comportamento omissivo, il soggetto passivo viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ("**concorso formale**") o quando con molteplici azioni o omissioni, il contribuente trasgredisce la stessa disposizione compiendo più violazioni formali ("**concorso materiale**"), la sanzione da irrogare è quella che «dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata dal quarto al doppio».⁵¹

Il principio rileva solo in presenza di più violazioni, commesse da una stessa persona. Secondo la legislazione generale, ad una molteplicità di violazioni commesse, dovrebbe corrispondere una pluralità di sanzioni. La soluzione adottata dal legislatore tributario è analoga a quella del diritto penale e si identifica nel cosiddetto "**cumulo giuridico**" in base al quale, in presenza di più sanzioni, si applica una sola di esse, maggiorata secondo quando disposto dalla legge.

La definizione di "**violazione più grave**" viene fornita dalla Circolare MEF 180/E del 1998 la quale sancisce che, considerato l'orientamento della giurisprudenza e della dottrina penale, per "violazione più grave" si intende quella che «in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave».

Il comma 2 si occupa della "**progressione**" e stabilisce che la stessa sanzione prevista dallo schema del cumulo giuridico (art. 12, comma 1) si applica in capo a 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». Le precisazioni del legislatore sono funzionali a stabilire come necessario un legame di tipo funzionale tra le singole violazioni, altrimenti non ricorrerebbe alcuna ipotesi di cumulo giuridico.⁵²

Il comma 5 disciplina la **continuazione**, stabilendo che si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo «quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi»; la sanzione base aumentata dalla metà al triplo è la prima pena da applicare e, a seguire, su questo ammontare si applica l'aumento da un quarto al doppio.)

⁵¹ Il concorso formale si verifica, ad esempio, in seguito alla mancata iscrizione di un provento nella contabilità, nel bilancio e nella dichiarazione dell'imprenditore. In questo caso si viola la normativa inerente l'IVA, la determinazione del reddito e l'IRAP. Il concorso materiale, invece, si verifica, per esempio, quando un soggetto inserisce sistematicamente un numero di partita IVA non corretto nelle proprie fatture. In questo caso si viola solo l'art. 21 D.P.R. 633/1972 ma in modo ripetuto.

⁵² È il caso, ad esempio, della mancata emissione dello scontrino fiscale. In tale ipotesi, si viola la disposizione sulla dichiarazione annuale se lo scontrino non viene emesso, se non viene annotato tra i corrispettivi e se l'imposta periodica non viene liquidata correttamente.

Infine, è disciplinata la “recidiva”, espressamente prevista dall’art. 7, comma 3, D.Lgs. 472/1997 e valutabile secondo i principi dell'art. 12 in quanto si fa riferimento a «violazioni della stessa indole reiterate nel tempo». Si tratta dell’istituto tipicamente penalistico della continuazione.

L’art. 12, D.Lgs. 472/1997 è stato recentemente innovato dal D.Lgs. 158/2015 il quale ha disposto che le disposizioni riguardanti la determinazione della sanzione unica, in caso di progressione vengano applicate separatamente per ogni tributo e per ogni periodo d’imposta non solo in caso di accertamento con adesione, ma anche in caso di mediazione e di conciliazione giudiziale.

2.9 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 criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché 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, nonché da indeterminazione 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 dimostrino 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»

La norma in esame, è perfettamente allineata con l’art. 3, comma 2, della legge L. 689/1981, che prevede che **l'errore incolpevole** sul fatto implichi la **non responsabilità dell'agente**.

Il primo comma dell'articolo 6 tratta dell'errore "sul fatto" in cui si incorre quando si consideri accaduto un fatto diverso da quello reale.

Nel campo tributario non è agevole riscontrare ipotesi di "**errore sul fatto**". Si potrebbe pensare, in linea puramente teorica, al caso di chi vende un bene nella convinzione di cederne un altro. Per non incorrere nelle responsabilità, è indispensabile che sussista un nesso causale tra colpa ed errore: quest'ultimo, cioè,

non deve essere causato da negligenza, imprudenza, imperizia o da inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (articolo 43 C.P.) L'articolo 6 del decreto elenca le "cause di non punibilità", indicando, primariamente, quella dell'errore incolpevole, che si configura come una falsa rappresentazione della realtà che differisce sia dall'ignoranza (interpretata come assenza di conoscenza), sia dal dubbio.

Il D.Lgs. 203/1998 ha aggiunto, al primo comma dell'articolo una specifica causa di non punibilità e una causa di esclusione della colpevolezza, prevedendo che "le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358 (cessione e conferimento d'azienda, fusione, scissione e permuta di partecipazioni), se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento".

Tali aggiunte, seppur non incidenti in maniera sostanziale sul tessuto normativo, comportano comunque problemi di carattere interpretativo sui quali è utile soffermarsi. Il richiamo alle "rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili" sembrerebbe rinviare alle norme civilistiche in **materia di bilancio** e, in particolare, all'articolo 2423-bis che, nel prevedere quali siano i principi di redazione del bilancio, ricorda che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro", prevedendo anche che deroghe al predetto principio "sono consentite in casi eccezionali.

La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico. Anche per l'individuazione del concetto dei "corretti criteri contabili e dei corretti criteri di stima" è necessario ricordare le previsioni civilistiche e quelle propriamente fiscali rinvenibili nei vari testi vigenti.

In altri termini, il legislatore, con le aggiunte all'articolo in esame, ha voluto riconoscere al contribuente **un'ampia autonomia nelle scelte valutative**, purché le stesse non si manifestino del tutto irragionevoli, arbitrarie o disancorate dalla realtà. Nelle valutazioni estimative, inoltre, è concessa una sorta di nicchia di non colpevolezza, qualora le valutazioni eseguite dal contribuente divergano, da quelle accertate, fino al cinque per cento, anche nelle ipotesi delle operazioni straordinarie, disciplinate dal D.Lgs. 358/1997.

La soglia di non punibilità è automatica e vale solo fino al 5% di divergenza. Nel momento in cui tale soglia venisse superata, la colpevolezza sarebbe valutata unitariamente e le eventuali sanzioni sarebbero rapportate sull'intero (e non sull'intero meno il 5%).

Le altre ipotesi di non punibilità, sancite nell'articolo, risultano di più facile comprensione ed illustrazione. In primo luogo va evidenziata la migliore illustrazione del **principio di irresponsabilità** nel caso in cui la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza normativa, peraltro già espresso in varie disposizioni quali:

- l'articolo 55 del D.P.R. 600/1973 ("Gli organi del contenzioso tributario possono dichiarare non dovute le pene pecuniarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione alle quali si riferisce");
- l'articolo 48 del D.P.R. 633/1972 ("Gli organi del contenzioso tributario possono dichiarare non dovute le pene pecuniarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione alle quali si riferisce");
- l'articolo 8 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 ("La Commissione Tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce").

Le tre ipotesi differiscono tra loro in maniera rilevante: l'articolo 55 D.P.R. 600/1973 e l'articolo 48 D.P.R. 633/1972 prevedono solo pene pecuniarie, mentre l'articolo 8 del D.Lgs. 546/1992 concerne le sanzioni non penali, in senso lato.

Tale discordanza tra le norme assume una valenza sostanziale, soprattutto in relazione alle cosiddette sanzioni accessorie: è possibile, infatti, che queste non trovino applicazione ai sensi dell'articolo 8, in quanto in esso è contenuto soltanto un generico riferimento alle sanzioni non penali.

L'articolo 8 della L. 516/1982, infine, prevedeva che "L'errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sui fatti che costituiscono reato a norma del presente decreto".

Dal confronto letterale con la portata dell'art. 6, comma 2, si evince che la portata delle cause di non punibilità, con essa è stata ampliata e ora include anche la "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Il terzo comma dello stesso articolo 6, stabilisce che il contribuente, il responsabile e il sostituto d'imposta non siano punibili qualora dimostrino che il mancato pagamento del tributo sia da imputare a fatto addebitabile esclusivamente a terzi che sia stato denunciato all'Autorità giudiziaria.

Tale norma va integrata con la legge 11 ottobre 1995, n. 423 (e con il D.M. 2 febbraio 1996), laddove è stabilito che quando la condotta illecita, penalmente rilevante, derivante dall'omesso (ritardato o insufficiente) versamento, sia ascrivibile a dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, iscritti negli appositi albi, in dipendenza del loro mandato professionale, il contribuente o il sostituto d'imposta potranno presentare, unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria, istanza per la sospensione della riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie.

Rispetto alla norma citata, la portata dell'art. 6 assume confini più ampi perché ricomprende anche il responsabile d'imposta, e, non essendo più circoscritto alle figure professionali del commercialista, del

ragioniere e del consulente del lavoro che siano iscritti negli albi professionali e che agiscano in dipendenza del mandato professionale ricevuto, si riferisce anche al fatto dei terzi in senso lato.

Ai sensi del quarto comma, l'ignoranza della legge tributaria, qualora si tratti di ignoranza non evitabile, è considerata **causa di non punibilità**. In proposito, la Corte Costituzionale ha da tempo sancito l'illegittimità dell'articolo 5 del Codice penale, in relazione all'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale e dell'ignoranza inevitabile.⁵³

I limiti dell'ignoranza inevitabile sono stati poi confermati dalla Corte di Cassazione, che in una nota sentenza ha ricordato che "per il comune cittadino tale condizione è sussistente ogni qual volta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al cosiddetto "dovere di informazione", attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento, per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia. Tale obbligo è particolarmente rigoroso per tutti coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una *culpa levis* nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il **convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa** e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto".⁵⁴

Il tema è stato poi oggetto di una sentenza recentissima della Corte di Cassazione, dalla quale si rileva che per "**incertezza normativa oggettiva tributaria**" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente:

1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;

⁵³ Corte Costituzionale, Sentenza del 24/03/1988, n° 364.

⁵⁴ Corte di Cassazione, Sezioni Unite 18/07/1994, Sent. n. 8154

- 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;
- 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
- 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione.⁵⁵

Nel comma 5, infine, sono annoverate le ipotesi di **non punibilità per forza maggiore**, nelle quali è dubbio se possano essere inclusi anche i casi di assoluta indigenza e, comunque, i casi in cui il contribuente non abbia le capacità "economiche" per provvedere al pagamento delle sanzioni irrogate.

In linea generale, va ricordato come, anche in assenza di precise indicazioni, circa le situazioni di non punibilità, la non punibilità stessa discende dal principio generale che prevede un nesso consequenziale tra punibilità e colpevolezza. Quest'ultimo, infatti, rappresenta un limite, al di là del quale non è possibile determinare la responsabilità personale, a meno che non si avverta nostalgia per ipotesi di responsabilità oggettiva che appaiono assolutamente disdicevoli da un punto di vista di civiltà giuridica.

⁵⁵ Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 15 maggio 2019 n. 129019

2.10 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 attenuazione delle conseguenze, nonché 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 rendano 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»

L'articolo 7 in commento ripete, in linea generale, l'articolo 4 della L. 07/01/1929 n. 4, l'articolo 11 della L. 689/1981 e i criteri del Codice Penale, per stabilire **l'entità delle sanzioni**, relative ai casi di volta in volta in esame. La graduazione della sanzione amministrativa può oscillare tra un limite minimo ed un limite massimo e la sua determinazione in concreto può subire variazioni, sia in relazione a dati obiettivi, che a dati soggettivi.

Tra i dati obiettivi dobbiamo va annoverata la **gravità della violazione**, mentre tra quelli soggettivi vanno inclusi:

- la condotta dell'autore successiva alla commissione della violazione, con particolare riguardo alla volontà di precludere o, quantomeno, di attenuare le conseguenze della commessa violazione;
- la personalità dell'autore, determinata anche da un accurato esame dei precedenti fiscali;
- le condizioni economiche e sociali dell'autore.

Al momento attuale, si riscontra una sostanziale impossibilità nella determinazione della "**personalità dell'autore**" da parte degli uffici finanziari che, sprovvisti di un archivio centralizzato, dal quale desumere la storia fiscale del soggetto, possono limitarsi ad esprimere delle semplici "impressioni", prive, naturalmente, di qualsiasi valenza giuridica. Anche disponendo delle informazioni necessarie, alla valutazione della personalità del soggetto, non andrebbero sottovalutate le conseguenze giuridiche che, sull'intero tessuto normativo, la norma comporta. Poiché l'irrogazione della sanzione deve tenere conto dei precedenti fiscali del soggetto e visto che, vi sono casi in cui la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente possono essere chiamati ad una responsabilità solidale con l'autore della violazione, si verifica che:

- l'autore della violazione può rispondere per violazioni dalle quali non trae alcun beneficio concreto;
- la persona fisica, l'associazione, la società o l'ente si trovano a dover graduare la loro solidarietà per un ammontare di sanzione che si basa sulla personalità dell'autore della stessa.

Il terzo comma disciplina le **ipotesi di recidiva**, prevedendo l'aumento, fino alla metà, della sanzione nei confronti di chi, nel triennio precedente, sia incorso in violazioni della stessa indole. In merito, l'aumento di cui sopra non si applica qualora le violazioni della stessa indole commesse nel triennio precedente siano state:

- rimosse, avvalendosi della disposizione (di cui all'articolo 13) sul ravvedimento;
- definite in modo agevolato, tramite la disciplina di cui all'articolo 16;
- definite in modo agevolato, ai sensi dell'articolo 17, comma 2 (modifica, questa, introdotta dal D.Lgs. 203/1998, che ha colmato una precedente lacuna, atteso che, originariamente, la recidiva inopinatamente non veniva esclusa in questa ipotesi);
- definite mediante l'accertamento con adesione.

L'aumento dell'importo delle sanzioni presuppone, come visto, che nel triennio precedente siano commesse, dallo stesso autore, violazioni della stessa indole. La nozione di "stessa indole" accolta dal D.Lgs. ripete, in buona sostanza ma ampliandola, quella già rinvenibile nell'ordinamento tributario (articoli 54, comma 2, D.P.R. 600/1973 e 49, comma 2, D.P.R. 633/1972), tenendo presente che è stato inserito, tra gli elementi sintomaticamente espressivi della identità di indole, anche "le modalità dell'azione" e non più solo la "natura dei fatti" e "i motivi che le determinano".

Ancor più ampio è, come si evince dal mero confronto letterale, il riferimento ai "profili di sostanziale identità" in luogo di quello al "carattere fondamentale comune", che le violazioni devono avere, per essere considerate della stessa indole, la cui identificazione, dà luogo all'aumento della sanzione.

Il quarto comma, ripete una disposizione presente nel D.M. 1/09/1931, espressamente abrogato dall'articolo 29 del D.Lgs. 472 e sancisce che, in presenza di circostanze eccezionali che rendano manifesta la sproporzione tra il tributo, al quale la violazione si riferisce e la sanzione, quest'ultima può essere ridotta fino alla metà del minimo. In proposito, va ricordato che l'articolo 3 del D.M. prevedeva che, in questo caso, la pena pecuniaria potesse essere applicata anche in misura inferiore al minimo stabilito dalla legge.

2.11 Non trasmissibilità agli eredi

«La obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione non si trasmette agli eredi.»

Il sopra citato art. 8 ripete il contenuto dell'art. 7 della legge 689/1981. L'oggetto della disposizione non dovrebbe presentare dubbi interpretativi, essendo consolidato nell'ordinamento lo stesso principio, sia nel campo penale, che in quello degli illeciti amministrativi. Tuttavia sono state rilevate nella realtà casi di

richieste dell'erario che hanno portato alla pronuncia della Corte di Cassazione, che ha confermato la **non trasmissibilità dell'obbligazione** conseguente all'applicazione di una sanzione amministrativa tributaria. Con la sentenza, la Suprema Corte ha fatto chiarezza sui tanti punti che confluiscono nel tema.

Con l'ordinanza n. 6500/2019, la suddetta Corte ha chiarito che, stante il carattere di afflittività che connota le sanzioni pecuniarie amministrative derivanti da violazioni di norme tributarie, le stesse non siano trasmissibili *iure hereditatis*. In particolare la Suprema Corte è intervenuta in materia di sanzioni IMU (imposta municipale unica). Nel caso di specie, il proprietario di un terreno aveva impugnato due avvisi di accertamento ICI (ora IMU) sostenendo di non poter considerare edificabile l'appezzamento solo perché inserito come tale nel piano regolatore generale, in assenza di approvazione del piano particolareggiato. Nel corso del giudizio l'originario attore era deceduto e gli eredi avevano lamentato la non trasmissibilità delle sanzioni relative alla violazione tributaria, in quanto connotate da carattere afflittivo.

I giudici della Corte, accedendo alla tesi della natura punitiva delle sanzioni pecuniarie amministrative, hanno accolto il ricorso proposto dall'originario attore, limitatamente alle sanzioni. Gli eredi, pertanto non saranno tenuti al versamento delle somme dovute per la violazione delle norme tributarie, ma soltanto al pagamento delle imposte dovute.

Questo orientamento è conforme a quanto sostenuto in via amministrativa dallo stesso MEF che, con la Circolare 29/E del 7 agosto 2015, Avente per oggetto «*Intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi in caso di pagamento rateale delle somme dovute in base agli istituti definitivi dell'accertamento e deflattivi del contenzioso.*» ha sostenuto che:

L'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 dispone che l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Con riferimento a tale previsione normativa sono stati posti dubbi circa l'applicabilità nelle ipotesi in cui il decesso del contribuente intervenga mentre è in corso il pagamento del piano di rateazione delle somme dovute in base ad un istituto definitivo dell'accertamento (ad es. acquiescenza, accertamento con adesione, definizione dell'invito al contraddittorio, definizione del verbale di constatazione) ovvero degli istituti deflattivi del contenzioso (reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale).

È stato infatti evidenziato che, in caso di decesso del contribuente prima che sia completato il pagamento dilazionato delle somme dovute in base ad un accertamento definito mediante uno degli istituti definitivi previsti dalla normativa fiscale, potrebbe sorgere il dubbio riguardo alla trasmissibilità o meno agli eredi delle sanzioni consolidate nel piano di ammortamento.

I medesimi dubbi sono stati posti quanto alle sanzioni irrogate al *de cuius* nel caso in cui questi sia incorso, prima del decesso, rispettivamente nelle violazioni di ritardato pagamento della rata e di decadenza dalla rateazione.

Al riguardo, giova evidenziare come nell'attuale sistema sanzionatorio tributario il principio della intrasmissibilità della sanzione agli eredi, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, assume carattere generale, come peraltro confermato in più occasioni dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo cui la trasmissibilità «è prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità»⁵⁶

In base a tale principio appare pertanto indubbio che **agli eredi non possa essere richiesto il pagamento delle sanzioni**, sia con riferimento alle violazioni commesse dal *de cuius* ed alla base degli atti di acquiescenza, adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale, sia con riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Diversamente, saranno dovute dagli eredi le sanzioni relative alle rate scadute e non pagate dopo la morte del *de cuius*.

Al riguardo, si rappresenta come già la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, nel commentare il citato articolo 8 del decreto legislativo n. 472, aveva avuto modo di chiarire che l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi opera indipendentemente dal fatto che la stessa sia stata già irrogata con provvedimento definitivo.

Tale precisazione conferma la tesi secondo cui l'intrasmissibilità agli eredi opera anche con riguardo alle sanzioni irrogate in base ad un accertamento resosi definito a seguito dei richiamati istituti definitivi della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento, offerti dal decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero nel caso in cui l'autore della violazione deceda prima del totale pagamento della sanzione ed incorra pertanto in ulteriori sanzioni.

In linea con tale conclusione, qualora nel corso di una rateazione si verifichi il decesso del contribuente, in relazione alle residue rate ancora da versare, la competente struttura **non potrà chiedere agli eredi** il pagamento delle somme ancora dovute a titolo di sanzione; è altresì escluso il versamento delle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Peraltro, appare opportuno in questa sede evidenziare come la regola generale di cui all'articolo 65 del decreto del 29 settembre 1973, n. 600, in merito alla proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, possa trovare applicazione anche in relazione ai termini di pagamento delle rate scadenti successivamente al decesso del contribuente, che, per quanto sopra precisato, dovranno includere solo gli importi dovuti a titolo di imposta e interessi.

⁵⁶ Cassazione, 06/06/2014, Sentenza n. 12754.

L'ufficio, acquisita notizia del decesso del debitore direttamente o su comunicazione degli eredi, provvederà a predisporre e comunicare alla/e parte/i interessata/e il computo dei nuovi importi delle rate dovute al netto delle sanzioni gravanti sul *de cuius*.

Per gli eredi rimane comunque ferma la facoltà di estinguere il debito tributario residuo in unica soluzione.

Coerentemente con quanto già rappresentato, nel caso in cui l'erede non effettui il pagamento della rata entro il termine previsto, anche nel caso lo stesso sia prorogato per effetto del citato articolo 65, troveranno applicazione le sanzioni previste in caso di ritardato pagamento o di decadenza dalla rateazione, qualora ne ricorrano i presupposti».

2.12 Le modifiche apportate dalla riforma del 2015

Il Capo II del D.Lgs. 158/2015, costituito unicamente dall'art. 16, introduce modifiche alle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative, contenute nel D.Lgs. 472/1997. In particolare, l'intervento di revisione incide sul principio della recidiva infratriennale, eliminando la discrezionalità nell'applicazione rimessa agli Uffici impositori. In luogo della recidiva, viene disposta una sanzione aumentata per coloro che, nei **tre anni precedenti**, hanno posto in essere una violazione della stessa indole.⁵⁷

Tale previsione non opera quando l'applicazione della recidiva comporterebbe una sproporzione tra l'entità del tributo a cui la violazione si riferisce e la sanzione irrogata. Infine, la mediazione e la conciliazione tributaria non sono rilevanti ai fini della recidiva.⁵⁸

Con riferimento ai responsabili delle sanzioni amministrative (art. 11, D.Lgs. 472/1997) viene disposta la solidarietà nel pagamento della sanzione tra colui che ha commesso la violazione e il soggetto, nell'interesse del quale, è stata commessa la violazione stessa.

Il concorso di violazioni e la continuazione, disciplinati dall'art. 12, D.Lgs. 472/1997, ricorre, oltre che nelle ipotesi di accertamento con adesione, anche in caso di mediazione e conciliazione giudiziale «le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica, in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta». Questa previsione incide anche sull'istituto del **ravvedimento operoso** (art. 13, D.Lgs. 472/1997) nonostante fosse già stato oggetto di modifiche con la Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, art. 1, commi da 637 a 640);

⁵⁷ Per violazione della stessa indole si intendono «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» - art. 7, comma 3 D.Lgs. 472/1997.

⁵⁸ Non sono rilevanti ai fini della recidiva le violazioni «definite ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione e di conciliazione» - Art. 7, comma 3 D.Lgs. 472/1997 così come modificato dal D.Lgs. 158/2015.

Con la modifica apportata dal D.Lgs. 158/2015, per poter beneficiare di una sanzione ridotta, si deve procedere alla regolarizzazione della posizione, entro un termine di 90 giorni, dalla data di errore o di omissione o dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione. Al fine di tutelare il credito erariale, il legislatore è poi intervenuto sulla sospensione dei rimborsi e la compensazione (art. 23, D.Lgs. 472/1997), stabilendone la sospensione se il contribuente, che ne stava beneficiando, è l'autore di una violazione tributaria, per la quale è avvenuta la notifica dell'atto di irrogazione della sanzione o di contestazione della violazione; la decisione è rimessa al contenuto dell'atto o alla Commissione Tributaria chiamata a decidere sulla questione.

2.12.1 Il Ravvedimento Operoso

Il nuovo ravvedimento operoso, introdotto dal D.Lgs 158 del 2015 all' art. 13, **sana l'omesso, tardivo, parziale o inesatto versamento** di imposte o tasse, con l'applicazione di una sanzione ridotta, che dipende dal momento in cui il soggetto obbligato, si ravvede. Esso abbatte di molto l'onere dovuto nel caso di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate.

La sua disciplina è stata modificata in maniera rilevante dal D.Lgs 158 del 2015 e, per questo è stato oggetto di una Circolare del MEF.⁵⁹ Come recita la suddetta:

«La legge di stabilità per il 2015 - articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – ha profondamente innovato la disciplina del ravvedimento operoso, contenuta nell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, determinando un radicale cambiamento dell'assetto originario dell'istituto. In particolare, ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuenti, incentivando la “compliance fiscale” – volta a ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, anche attraverso uno scambio sempre più agevole di informazioni – il ravvedimento operoso è stato rimodulato, attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per la sua applicazione.»

In particolare sono state introdotte le lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater) al comma 1 dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997, ripotanti **nuove misure di riduzione** della sanzione al fine di premiare maggiormente il contribuente che si attivi tempestivamente alla regolarizzazione della sanzione originatasi dalla violazione commessa.

Queste misure consistono nella riduzione della sanzione ad:

- un nono del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la

⁵⁹ Circolare n° 23/E del 9 giugno 2015, MEF.

presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (a-bis);

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

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

- un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (b-quater).⁶⁰

La Circolare n°23/E del 2015 rilasciata dal MEF fornisce anche alcuni chiarimenti in ambito applicativo delle suddette disposizioni. In riferimento alla riduzione introdotta alla lettera a-bis), essa risulta essere una possibilità intermedia tra il ravvedimento nei 30 giorni disciplinato dalla lettera a)⁶¹, e quello più ampio, disciplinato dalla successiva lettera b). Questa trova applicazione anche per violazioni riguardanti tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, quali tributi locali e regionali (es. tasse automobilistiche), regolarizzabili "entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione"⁶². L'ipotesi esposta alla lettera a-bis) viene scissa in tre ipotesi più specifiche, quali:

«1. **per gli omessi versamenti**, un'ipotesi di riduzione sanzionatoria ulteriore rispetto a quella contenuta nella lettera a) dell'articolo 13 (che consente di regolarizzare entro trenta giorni dalla commissione della violazione) se la regolarizzazione del versamento avviene entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento;

2. **per le violazioni diverse da quelle indicate al punto 1 e al successivo punto 3**, una nuova ipotesi di riduzione sanzionatoria analoga, nella tempistica, a quella prevista per gli omessi versamenti (regolarizzazione da effettuare entro 90 giorni dalla commissione della violazione). Tale riduzione è di entità maggiore di quella prevista dalla successiva lettera b);

⁶⁰ Art. 1, comma 637, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190

⁶¹ C.d. *ravvedimento breve*.

⁶² Circolare n° 23/E del 9 giugno 2015, MEF. «Con particolare riferimento all'applicazione delle novellate disposizioni in tema di ravvedimento alle violazioni commesse in materia di tasse automobilistiche, la medesima Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale ha rappresentato che trova applicazione sull'intero territorio nazionale – e, dunque, anche nelle regioni Friuli Venezia Giulia, Sicilia e Sardegna - solo la disposizione di cui alla lettera a-bis) dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997».

3. **per le violazioni commesse mediante la dichiarazione**, una specifica ipotesi di ravvedimento, applicabile entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.»

Una volta trascorsi i termini indicati alla lettera a) e alla lettera a-bis), sarà comunque possibile sanare la violazione entro i termini di cui alla lettera b) o, nel caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i termini indicati alle lettere b-bis) e b-ter).

Inoltre, la circolare risponde anche ai dubbi riguardanti il corretto ambito applicativo della lettera b-quarter), in quanto, a differenza dei disposti delle lettere b-bis) e b-ter) applicabili per espressa previsione normativa ai soli tributi amministrati dall'Agenzia dell'Entrate, non è esplicitamente prevista alcuna limitazione. L'Agenzia, d'altro canto, informa che «poiché la lettera b-quater) fa riferimento alla constatazione delle violazioni relative a leggi finanziarie di cui alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, deve ritenersi che tale fattispecie è implicitamente applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate».

2.12 Conclusioni

Il legislatore con l'adozione del decreto legislativo 472 del 1997, che è inserito nel più vasto campo della grande riforma fiscale operata a seguito della legge 23 dicembre 1996, numero 662, recante delega al governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per la revisione organica ed il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, si poneva **due obiettivi**:

- stabilire i principi generali validi per tutte le sanzioni amministrative tributarie;
- allineare tali principi a quelli previsti in via generale per tutti gli illeciti amministrativi, contenuti nel capo I della legge 689 del 1981.

Dall'esame parziale di tali principi riportati nella seguente ricerca, finalizzata poi alla trattazione specifica delle sanzioni amministrative nel campo della circolazione stradale, sono evidenti i riferimenti costanti a quest'ultima normativa.

Va ricordato infatti che la legge 689 rappresenta **una svolta epocale** dell'ordinamento giuridico che per la prima volta ha stabilito i principi generali dell'illecito amministrativo.

Le sanzioni tributarie non penali non potevano che essere riferite a questi, ma ne andavano salvaguardate le specificità che da sempre il campo tributario fiscale riveste, sia a livello di definizione degli obblighi, che di procedure di competenza di accertamento.

È spiegata proprio in questa ottica la decisione del legislatore di non abrogare completamente la legge numero 4, del 1929, per lasciarne in vita proprio le procedure e le competenze di accertamento, che

continuano ad essere ancorate alla qualifica di ufficiale o agente di polizia tributaria, ovvero di funzionario addetto all'area di riferimento in cui è collocato l'illecito accertato.

Questa estensione della possibilità di accertamento da parte di funzionari non aventi la qualifica di ufficiale o agente di polizia tributaria è chiaramente espressione dell'articolo 13 della legge 689 del 1981, che per la prima volta aveva introdotto tale principio.⁶³

In maniera significativa, tale estensione di competenza era apparsa proprio in una legislazione stradale dedicata alle tasse automobilistiche e ad altre violazioni correlate alla strada come luogo privilegiato di accertamento, ove in sede di controllo era possibile che funzionari non aventi qualifica di polizia tributaria potessero procedere, seppure con competenze dedite solo all'atto di accertamento e non di contestazione.

Con il Decreto Legislativo 472 si è operata una riforma di grande valenza che ha eliminato criticità evidenti ed allineato la materia tributaria al più vasto campo di quella delle sanzioni, previste per tutti gli illeciti amministrativi dall'ordinamento.

Parte terza: Le sanzioni amministrative tributarie dei veicoli stradali

3.1 Le tasse automobilistiche

3.1.1 Le origini della Tassa Automobilistica

Le tasse automobilistiche hanno seguito l'evoluzione storica dell'intero mondo della circolazione stradale e negli ultimi anni hanno cambiato natura giuridica.⁶⁴

Esse, infatti, istituite nel 1953 con il DPR n. 39, come tassa di circolazione, fondavano l'obbligo di corrispondere un'imposta non sulla proprietà del veicolo, bensì sulla **circolazione dello stesso**, ove per circolazione si intendeva "il movimento, alternato a soste e a fermate di un veicolo che si realizza su un'area pubblica, definita strada".⁶⁵

Pertanto l'obbligo di corrispondere la tassa era legato alla circolazione del veicolo e fino a quando questo fosse rimasto in un ambito privato non ricorreva l'obbligo di corrisponderla. Proprio in virtù di tale natura

⁶³ Legge 689/1981, Art.13: «gli organi addetti al controllo sull'osservanza delle disposizioni per la cui violazione è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro possono, per l'accertamento delle violazioni di rispettiva competenza, assumere informazioni e procedere a ispezioni di cose e di luoghi diversi dalla privata dimora, a rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici e ad ogni altra operazione tecnica. All'accertamento delle violazioni punite con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro possono procedere anche gli ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria...»

⁶⁴ Balduino Simone "La Disciplina Giuridica della Circolazione Stradale", Ediz. Sapi gnoli 1990. Vol I -Parte Seconda "Le tasse automobilistiche"

⁶⁵ Art. 1, DPR 39/1953«La circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi e' soggetta alle tasse stabilite dagli articoli seguenti e dalle annesse tariffe».

giuridica, era previsto l'obbligo di esporre, sul parabrezza del veicolo, il contrassegno ufficiale, comprovante l'avvenuto pagamento della tassa comunemente nota come **bollo auto**.⁶⁶

L'obbligo di esporre il contrassegno ufficiale, comprovante l'avvenuto pagamento della tassa, ricorreva solo quando i veicoli erano in movimento o in sosta su un'area pubblica ed erano efficienti.⁶⁷

Anche i veicoli esentati dall'obbligo del pagamento della tassa dovevano esporre il contrassegno di esenzione, rilasciato dall'intendenza di finanza.

Dalla tassa erano esentati i veicoli delle forze armate e delle forze di polizia, provvisti di speciali targhe di riconoscimento e condotti da militari agenti in divisa muniti di distintivo facilmente riconoscibile.⁶⁸

La disciplina del DPR 39/1953, era ispirata ad una tecnica di legislazione, purtroppo non più in uso, e che faceva della completezza e della chiarezza fattori fondamentali. Per queste ragioni il testo unico, disciplinava analiticamente anche le riduzioni e le agevolazioni, consistente nel riconoscimento di pagamenti ridotti, in ragione della destinazione particolare dei veicoli (art 21 e seguenti), e soprattutto la chiarissima definizione delle violazioni e delle procedure, al quale era dedicato interamente il Titolo V e l'allegato 2.

BOX Allegato 2-al DPR 39/1953

TABELLA DELLE INFRAZIONI

Titolo della infrazione	Misura della pena pecuniaria
1. Circolazione con autoveicolo, rimorchio o navigazione con autoscafo senza il pagamento della tassa:	Da un minimo pari alla tassa dovuta ad un massimo del doppio di essa, oltre il pagamento del tributo evaso.
2. Se il veicolo o l'autoscafo è adibito ad un uso per il quale dovuta una tassa maggiore di quella corrisposta:	Da un minimo pari alla differenza fra la tassa pagata è quella maggiore dovuta ad un massimo del doppio della differenza stessa, oltre il pagamento di tale differenza.

⁶⁶ Art. 11. DPR 39/1953 «all'atto del pagamento della tassa l'Ufficio esattore annota gli estremi del versamento sul documento di circolazione. Tale annotazione costituisce la sola prova dell'avvenuto pagamento del tributo. L'Ufficio consegna inoltre al contribuente un disco-contrassegno con la firma di chi lo rilascia, il numero della targa di riconoscimento del veicolo, l'importo di tassa pagato, l'anno di validità, il mese di scadenza e i numeri che contraddistinguono la bolletta e il bollettario. Le varie specie di dischi-contrassegno e le relative caratteristiche sono riportate nell'allegato n. 3 del presente Testo Unico. Il Ministro per le Finanze può variarne annualmente i caratteri ed il colore del fondo».

⁶⁷ Art 13 del DPR 39 «Gli autoveicoli e i rimorchi circolanti o stazionanti ((su strade od aree pubbliche)) devono essere sempre muniti del disco-contrassegno applicato nel modo prescritto. È fatta eccezione per i veicoli che non siano in istato di efficienza.»

⁶⁸ Art. 15 del DPR 39 «Gli autoveicoli esenti dal pagamento della tassa di circolazione devono essere muniti dello speciale disco-contrassegno di cui all'allegato n. 3 del presente Testo Unico. Sono esclusi da tale obbligo i veicoli in dotazione fissa dei Corpi armati dello Stato, provvisti delle speciali targhe di riconoscimento previste dall'art. 97 del regio decreto 8 dicembre 1933, n. 1740, e condotti da militari ed agenti in divisa o muniti di un distintivo facilmente riconoscibile. Per ottenere il disco di esenzione, deve essere presentata domanda all'Intendenza di Finanza della provincia nella quale è immatricolato l'autoveicolo, con l'indicazione del nome del proprietario o possessore, degli estremi di individuazione dell'autoveicolo, e con la specificazione del titolo in base al quale è chiesta l'esenzione. Insieme con la domanda devono essere esibiti la licenza di circolazione ed i documenti giustificativi dell'esenzione»

3. circolazione di autoveicolo, rimorchio o navigazione di autoscafo con carico di cose superiore alla portata risultante dal documento di circolazione:	Da un minimo di lire 2000 ad un massimo di lire 40.000 oltre al pagamento della differenza di tassa dovuta in ragione del maggior carico trasportato.
4. Trasporto di persone su autocarri appartenenti ad aziende agricole ed industriali senza l'autorizzazione di cui all'articolo 28 del testo unico, oppure inosservanza delle prescrizioni di cui al successivo articolo 29 o trasporto di persone non dipendente dall'azienda proprietaria dell'autocarro:	La pena pecuniaria è la differenza di tassa come prevista al numero due della presente tabella parentesi (oltre l'ammenda stabilita dall'articolo 114 del regio decreto 8 dicembre 1933, numero 1740, e successive modificazioni, e il ritiro della licenza di circolazione dell'autocarro e della patente di guida del conducente ai sensi degli articoli 81 94 del regio decreto 8 dicembre 1933, numero 1740).
5. Uso della targa di prova per fini diversi:	Da un minimo pari alla tassa dovuta per le caratteristiche del veicolo ad un massimo del triplo, oltre al pagamento della tassa.
6. Circolazione di prova con autoveicolo sprovvisto della speciale targa di prova:	Da un minimo di lire 2000 massimo di lire 12.000.
7. Uso della targa di prova scaduta, oppure mancata restituzione della targa stessa la prefettura entro 10 giorni dalla scadenza:	Da un minimo di lire 1000 a un massimo di lire 12.000.
8. autoveicolo adibito a servizio pubblico di piazza o di linea sprovvisto della speciale targa con la dicitura «servizio pubblico»:	da un minimo di lire 1000 a un massimo di lire 4000.
9. veicolo in circolazione senza il documento di circolazione sebbene la tassa risulti corrisposta:	da un minimo di lire 200 massimo di lire 1200.
10. quando il veicolo, anche esente da tassa, non porti il disco contrassegno o non lo tenga esposta in modo ben visibile e nel posto prescritto:	da un minimo di lire 100 massimo di lire 1200.
11. per ogni altra violazione alle disposizioni del testo unico:	misura della pena pecuniaria: da un minimo di lire 200 massimo di lire 2000.

La tabella sopra riportata rappresenta la struttura originaria della tassa automobilistica e dei parametri di riferimento, oltre alla elencazione dei valori che essa tutelava, prevedendo specifiche sanzioni nel caso di violazioni, come il trasporto di cose superiore alla porta dei veicoli, il trasporto di persone su autocarri appartenenti ad aziende agricole priva delle prescritte autorizzazioni, l'uso irregolare della targa prova, l'adibire un veicolo ad un uso diverso per il quale è prevista una tassa maggiore. Questi riferimenti sono stati prima trasferiti nella tabella annessa alla legge 24 gennaio 1978, numero 27, che aveva trasformato le pene pecuniarie in sovrattasse e sono rimaste in vigore anche dopo il decreto legislativo 473 del 1997, solo successivamente sono stati abrogati i primi quattro numeri della tabella annessa.

Anche la riforma introdotta con il decreto legge 953 del 1982, che ha trasformato la tassa di circolazione in **tassa di immatricolazione o di possesso** del veicolo non ha modificato i parametri di riferimento ai quali si ispira la tabella delle possibili violazioni.⁶⁹

3.1.1 Le Procedure di Accertamento della Tassa Automobilistica

In perfetto coordinamento con l'art 34 della legge n.4 del 1929, "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", secondo il quale «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie, le quali non costituiscano reato, sono accertate dagli ufficiali e dagli agenti della polizia tributaria e dagli altri organi che siano indicati dalle singole leggi», l'articolo 38 del DPR 39/1953 indicava analiticamente gli organi competenti all'accertamento delle violazioni non costituenti reato, allargando il campo anche a tutti **gli uffici deputati al controllo delle strade**, ai quali facevano capo i cantonieri, peculiare figura di operatori dedicati alla cura e alla tutela delle strade e che avevano nei *mancipes* della Roma antica il riferimento funzionale storico.⁷⁰

All'atto dell'accertamento l'operatore provvedeva alla redazione di un verbale che veniva poi trasmesso all'intendenza di finanza, secondo la disciplina propria dell'articolo 24 della legge n°4 del 1929⁷¹.

⁶⁹ Balduino Simone "La disciplina giuridica della circolazione stradale", vol. II edizione Sapignoli, 1990: «la trasformazione della pena pecuniaria in sovrattasse ha determinato il venir meno della competenza esclusiva, prevista dalla legge 7 gennaio 1929, numero quattro riservata agli ufficiali agenti di polizia tributaria estendendone le possibilità di accertamento di contestazione anche tutti gli ufficiali agenti di polizia giudiziaria ordinaria. Restava però di competenza dell'ufficio del registro nella cui circoscrizione era accertata la violazione la riscossione dei tributi evasi e le relative sovrattasse».

⁷⁰ «La Disciplina Giuridica della Circolazione Stradale» Di Balduino Simone, Ediz. Sapignoli 1990. Vol I -Parte Seconda "Le tasse automobilistiche" -Art 38 del DPR 39 «Agli effetti dell'art. 34 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'accertamento delle violazioni alle norme del presente Testo Unico è anche demandato: all'Arma dei carabinieri; ai funzionari all'uopo designati e muniti di speciale tessera di riconoscimento della Direzione generale delle tasse ed II. II; sugli Affari e degli Uffici da questa dipendenti; dell'Amministrazione delle dogane ed II. II; degli Uffici di questura e di altri uffici dell'Amministrazione di pubblica sicurezza.... Le somme riscosse per le sanzioni amministrative previste dal presente Testo Unico sono ripartite a norma della legge 7 febbraio 1951, n. 168.»

⁷¹ Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.

Questo ufficio provvedeva successivamente a contestare la violazione secondo la tabella dell'allegato 2, definendo concretamente l'entità della stessa, tra il minimo e il massimo. Nella determinazione dell'entità della sanzione si faceva riferimento alla normativa generale di cui all'art 55 della legge 4/1929⁷².

3.2 La prima grande riforma: la Legge 27/1978 e l'introduzione della soprattassa in sostituzione della pena pecuniaria

Questa architettura perfettamente allineata con la disciplina generale delle violazioni finanziarie, facenti capo alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, subiva una prima rivisitazione dalla legge 24 gennaio 1978, n. 27.

Questa norma aveva l'obiettivo di ridefinire le soprattasse conseguenti all'accertamento di violazioni e l'obbligo del pagamento delle tasse automobilistiche di cui al DPR numero 39 del 1953 e dell'autoradio per il quale allora vigeva l'obbligo del pagamento di una speciale tassa, prevista dalla legge 1235 del 1967.

Le finalità di questa legge erano la deroga all'articolo cinque della legge 4/1929 e la determinazione a priori delle soprattasse previste per il mancato o ritardato pagamento, con l'introduzione di una sorta di ravvedimento operoso *ante litteram*, prevedendo che:

«Per i veicoli e gli autoscafi iscritti nei pubblici registri, qualora il pagamento sia effettuato entro il mese successivo alla scadenza del termine stabilito, si applica a carico del proprietario del veicolo o autoscafo una sanzione amministrativa) pari al dieci per cento dell'importo dei tributi dovuti per il veicolo o autoscafo cui il pagamento si riferisce.

-La sanzione amministrativa è elevata al 20 per cento se il pagamento è effettuato entro il secondo mese successivo alla scadenza del termine stabilito.

-Qualora il versamento sia effettuato successivamente la sanzione amministrativa è pari all'importo del tributo dovuto. In caso di insufficiente pagamento le predette soprattasse sono dovute sulla parte dei tributi non corrisposta.

-L'importo delle soprattasse non può essere inferiore a lire cinquemila. Le soprattasse stabilite nel precedente comma si applicano per ciascun periodo fisso quadrimestrale o semestrale cui l'inadempimento si riferisce.»

Questa determinazione a priori delle soprattasse facilitava enormemente la regolarizzazione dell'obbligo anche successivamente alla scadenza, snellendo le procedure di verbalizzazione.

⁷² Art. 55 del DPR 39. Per le violazioni delle norme delle leggi finanziarie, per cui sia stabilita la pena pecuniaria, l'intendente di finanza, nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata, notifica al trasgressore il verbale di accertamento e lo invita a presentare le sue deduzioni entro il termine di 15 giorni. Decorso tale termine, l'intendente, qualora in base agli atti raccolti e alle deduzioni che siano state presentate, accerti la esistenza della violazione e la responsabilità del trasgressore, determina con provvedimento motivato, sotto forma di ordinanza, l'ammontare della pena pecuniaria.

Queste ultime in particolare erano completamente riscritte dall'articolo 2 della stessa legge, che derogava ancor più alla disciplina generale, in quanto prevedeva che:

- a) Le violazioni erano accertate, mediante processo verbale:

- dagli ufficiali e dagli agenti della polizia tributaria;

-dagli altri organi indicati nell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39, e nell'articolo 137 del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393 (codice della Strada)

-dai direttori e procuratori del registro nell'ambito del loro ufficio e nell'esercizio delle loro funzioni istituzionali.

- b) Il processo verbale di accertamento relativo alle infrazioni delle norme riguardanti la tassa erariale e la tassa regionale di circolazione era notificato contestualmente al proprietario e al conducente, se presenti, mediante consegna di una copia del verbale stesso.

- c) Qualora il proprietario non fosse stato presente ovvero non era comunque possibile contestare l'infrazione, al proprietario o al conducente, l'ufficio o il comando da cui il verbalizzante dipendeva notificava, entro novanta giorni dalla data dell'accertamento, copia del processo verbale, anche mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

-d) L' obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingueva per la persona nei cui confronti fosse stata omessa la notificazione nel termine prescritto.

-e) Le notificazioni si intendevano validamente eseguite quando erano fatte alla residenza risultante dalla carta di circolazione, o dai registri di immatricolazione, o dal pubblico registro automobilistico, o dai registri tenuti a norma dell'articolo 5 della legge 11 febbraio 1971, n. 50 e dell'articolo 146 del codice della navigazione, o dalla patente di guida.

-f) L'ufficio o il comando innanzi indicati trasmettevano l'originale del processo verbale, con le prove della eseguita notificazione, all'ufficio del registro, nella cui circoscrizione la violazione era stata accertata, che provvedeva alla riscossione dei tributi evasi e delle soprattasse.

-g) Se il trasgressore non si avvaleva del beneficio della riduzione ad un terzo delle soprattasse previsto dalla nota in calce alla tabella annessa alla legge, l'ufficio del registro emetteva a suo carico ingiunzione di pagamento per il recupero dei tributi evasi e delle soprattasse nella misura intera.

-h) Gli uffici del registro versavano l'importo dei tributi evasi e delle soprattasse nelle casse dello Stato e della regione a statuto ordinario nel cui territorio i veicoli e gli autoscafi risultavano immatricolati ovvero, qualora non occorreva il documento di circolazione, della regione nel cui territorio risiedeva il proprietario.

-i) Le soprattasse erano ripartite tra lo Stato e la regione in proporzione al tributo di rispettiva competenza.

La nuova disciplina era **fortemente innovativa** perché:

- consentiva la regolarizzazione del pagamento **anche una volta scaduto il termine** previsto dalla legislazione originaria, del DPR 39 del 1953, che determinava i periodi fissi ai quali riferire il pagamento;
- allargava la competenza alla formale contestazione della violazione anche **a tutti i funzionari che esercitavano la competenza** in tema di polizia stradale;
- escludeva l'intervento dell'intendenza di finanza nella determinazione della sanzione successiva, lasciata all'ufficio del registro e predeterminata.
- Consentiva al destinatario della verbalizzazione di **estinguere il tutto** mediante il pagamento della tassa non corrisposta e di 1/3 della sovrattassa applicata.
- Ridefiniva le violazioni, sostituendo l'allegato 2 del DPR 39 del 1953 con la Tabella annessa.

1-Titolo della violazione: circolazione con veicolo motore, rimorchio o navigazione con autoscafo, senza il pagamento della tassa (*);
2- circolazione con veicolo motore, rimorchio o navigazione con autoscafo, con pagamento della tassa in misura inferiore (*);
3-Circolazione di veicolo a motore o navigazione di autoscafo con apparecchio di radiodiffusione installato, senza il pagamento della tassa di concessione governativa relativo canone di abbonamento (*);
4-Circolazione di veicolo a motore o navigazione di autoscafo con apparecchio di radiodiffusione installato, con il pagamento del relativo abbonamento in misura inferiore (*);
5-Se il veicolo motore autoscafo è adibita ad un uso per il quale dovuto una tassa maggiore di quella corrisposta; misura della soprattassa: soprattassa da euro a euro 103,00 a euro 516,00(**);
6-Circolazione di veicolo a motore, rimorchio o navigazione di autoscafo, con carico di cose superiore alla portata risultante dal documento di circolazione, misura della soprattassa: soprattassa di euro 103,00 a euro 516,00 (*);
7-Trasporto di persone su autocarri appartenenti ad aziende agricole ed industriali senza l'autorizzazione di cui all'articolo 28 del testo unico, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 5 Febbraio 1953, n. 39, oppure inosservanza delle prescrizioni di cui al successivo articolo 29 o trasporto di personale non dipendente dalla azienda proprietaria dell'autocarro, misura della soprattassa: soprattassa da euro 103,00 a euro 516,00(**);
8-Use della targa di prova per fini diversi, misura della soprattassa: soprattassa da euro 103,00 a euro 516,00(**);
9- Circolazione di veicoli senza il documento di circolazione sebbene la tassa risulti corrisposta (*);

10- Quando il veicolo o l'autoscafo non porti il prescritto disco contrassegno e non lo tenga esposto in modo ben visibile e nel posto stabilito (per gli autoscafi è sufficiente che il disco contrassegno sia esposto a bordo in qualsiasi posto| purché in modo visibile (*).

11 - Per ogni altra violazione alle disposizioni del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39, misura della soprattassa da euro 103,00 a euro 516,00(**);

(*) Numeri abrogati dall'art.17 del D.Lgs. 473 del 1997.

(**) Sanzioni così stabilite dall'art 17 del D.Lgs 473 del 1997.

La disciplina della legge 27 del 1978, rappresenta il primo tentativo di allineare le sanzioni tributarie, previste per violazioni non costituenti reato, alle sanzioni amministrative, previste per gli illeciti amministrativi, che nel campo della circolazione stradale erano apparsi già nel 1967 con la legge 317.

Questa tendenza era resa palese:

-dalla **definizione di soprattassa**, utilizzata dal legislatore in luogo di pena pecuniaria, tale misura sanzionatoria per l'omesso o incompleto versamento del tributo;

-dal riconoscere **valore giuridico di contestazione** alla verbalizzazione realizzata da ufficiali e agenti di **polizia giudiziaria ordinaria**, non aventi la qualifica di polizia tributaria, come quelli esercitati la funzione di polizia stradale;

-dalla possibilità di estinguere la violazione contestata mediante il pagamento di una **soprattassa ridotta ad 1/3**, quando il pagamento è effettuato entro 30 giorni dalla notifica del verbale, al pari delle violazioni amministrative del codice della strada, divenute tale a seguito della depenalizzazione della legge 317 del 1967.

3.2.1 I nuovi strumenti di tutela introdotti dalla riforma

La nuova definizione delle sanzioni previste per le violazioni in tema di tasse automobilistiche era accompagnata dalla riscrittura totale degli **strumenti di tutela riconosciuti al cittadino** e contenuti nell'articolo 3 della Legge 27/1978. Secondo questa norma:

-contro l'ingiunzione di pagamento poteva essere proposto ricorso all'intendente di finanza, tramite l'ufficio del registro che aveva emesso l'ingiunzione, entro trenta giorni dalla notificazione di questa;

- il ricorso doveva essere presentato direttamente o spedito mediante raccomandata con avviso di ricevimento: nel primo caso l'ufficio ne rilasciava ricevuta;

- se il ricorso era inviato:

- a mezzo posta, la data di spedizione valeva quale data di presentazione;

- d'ufficio o su domanda del ricorrente, proposta nello stesso ricorso, o in successiva istanza, l'intendente di finanza poteva sospendere per gravi motivi l'esecuzione dell'atto impugnato;
- la decisione dell'Intendente di Finanza, adottata ai sensi della presente legge, era definitivo;
- l'azione giudiziaria doveva essere promossa a pena di decadenza entro sei mesi dalla notificazione della decisione definitiva;⁷³
- il ricorrente aveva comunque facoltà di adire l'autorità giudiziaria quando erano trascorsi sei mesi dalla presentazione del ricorso, senza che gli fosse stata notificata la relativa decisione.

3.3 La seconda riforma: da tassa di immatricolazione a tassa di possesso: D.L. 953 /1982

Nel 1982, appena quattro anni dopo della emanazione della legge 27/1978, il legislatore interveniva modificando radicalmente **la natura giuridica del tributo**, passando da tassa di circolazione a **tassa di proprietà**. IL D.L. 953 del 1982, dedicava i commi 31 e seguenti dell'art. 5 a ridisegnare un panorama estremamente complesso, i cui punti caratterizzanti erano:

- a) a decorrere dal 1 Gennaio 1983 i veicoli e gli autoscafi sono soggetti alle tasse stabilite dalle tariffe annesse alla legge 21 maggio 1955, n. 463, per effetto della loro iscrizione nei rispettivi pubblici registri (quindi, non più tassa di circolazione ma **tassa di immatricolazione**);
- b) tutte le disposizioni conseguenti si applicano anche alla tassa regionale di circolazione ed alla soprattassa istituita con l'articolo 8 del Decreto Legge 8 ottobre 1976, n. 691, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1976, n. 786.;
- c) al pagamento delle tasse erano tenuti coloro che, alla scadenza del termine utile per il pagamento stabilito con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 18 della legge 21 maggio 1955, n. 463, risultano essere proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, dal pubblico registro automobilistico, per i veicoli in esso iscritti, e dai registri di immatricolazione per i rimanenti veicoli ed autoscafi;
- d) l'obbligo di corrispondere il tributo cessava con la cancellazione dei veicoli e degli autoscafi dai predetti pubblici registri;
- e) erano altresì soggetti al pagamento delle stesse tasse i proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio, nonché gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria dei ciclomotori, degli autoscafi

⁷³ La Corte Costituzionale, con sentenza 26/06/1996, n. 233 (in G.U. la S.S. 10/07/1996, n. 28) ha dichiarato "l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche), nella parte in cui non prevede, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo."

non iscritti nei registri e dei motori fuoribordo applicati agli autoscafi, nonché' dei veicoli e degli autoscafi importati temporaneamente dall'estero;

f) per i veicoli, gli autoscafi ed i motori fuoribordo applicati agli autoscafi, l'obbligo del pagamento sussiste solo per i periodi di imposta nei quali venivano utilizzati;

g) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello dell'avvenuta immatricolazione all'estero del veicolo o dell'autoscafo, le tasse non erano dovute dai titolari che davano la prova di avere esportato definitivamente veicoli o autoscafi iscritti nei pubblici registri a seguito del trasferimento all'estero della residenza;

h) per quanto concerne la circolazione di prova, la tassa dovuta doveva essere corrisposta di titolari delle autorizzazioni di cui all'articolo 63 del Codice della Strada;

i) gli autoveicoli e i motocicli d'interesse storico, iscritti nei registri: Automoto Club Storico Italiano, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo costruiti da oltre trenta anni, erano esenti dalle tasse e dalla soprattassa;

l) agli autocarri, trattori stradali e relativi rimorchi e semirimorchi, temporaneamente esportati ai sensi dell'articolo 214 del Codice Doganale, approvato con DPR 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni, era concesso l'esonero dal pagamento della tassa per il periodo di permanenza all'estero, qualora questa non fosse inferiore a 12 mesi;

m) l'esportazione e la reimportazione dovevano risultare dal prescritto documento doganale, da comunicarsi all'Automobile Club d'Italia a cura dell'interessato, entro 30 giorni dal rilascio;

n) la perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione, annotate nei pubblici registri automobilistici tenuti dal PRA, facevano venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione⁷⁴;

o) l'obbligo del pagamento ricominciava a decorrere dal mese in cui avveniva il riacquisto del possesso o la disponibilità del veicolo o dell'autoscafo; la cancellazione dell'annotazione di cui al punto precedente, doveva essere richiesta entro quaranta giorni dal riacquisto anzidetto. Per la mancata richiesta di cancellazione dell'annotazione della perdita del possesso o della disponibilità si applicava una soprattassa

⁷⁴ Cass.Civ., Sezione V, 28/04/2006, n. 10111: «La giurisprudenza di questa Suprema Corte è, infatti, consolidata nel ritenere che l'art. 5, comma trentaduesimo, del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, che ha trasformato la tassa di circolazione in tassa di possesso, disponendo che al pagamento della tassa sono tenuti coloro che alla scadenza del termine utile per il pagamento stabilito risultino essere proprietari dal pubblico registro automobilistico, per i veicoli in essi iscritti, e che l'obbligo di corrispondere il tributo cessa con la cancellazione dei veicoli dai predetti registri, non condiziona l'esistenza dell'obbligazione tributaria al dato formale dell'iscrizione, con la conseguenza che essa cesserebbe, in caso di perdita del possesso, soltanto a seguito della cancellazione per annotazione sul pubblico registro automobilistico della perdita della disponibilità del veicolo, ma pone soltanto una presunzione relativa di appartenenza del veicolo a colui che secondo detta pubblicità ne risulti titolare, che può essere esclusa dalla prova contraria dell'avvenuta perdita del possesso» (cfr. per tutte Cass. 8176/97).

pari a due volte l'importo delle tasse annuali dovute a perdita e il riacquisto del possesso o della disponibilità dell'autoveicolo o dell'autoscafo dovevano risultare da attestazioni dei competenti pubblici uffici;

p) le tasse, così riviste, dovevano essere corrisposte nei termini, con le modalità e per i periodi fissi d'imposta previsti dalle vigenti disposizioni in materia di tassa di circolazione e si applicavano con i criteri stabiliti per quest'ultimo tributo dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39;

q) a ciascun periodo fisso corrispondeva un'obbligazione tributaria autonoma⁷⁵. Gli uffici che curavano la tenuta del Pubblico Registro Automobilistico e degli altri registri di immatricolazione per veicoli e autoscafi erano tenuti a comunicare all'Amministrazione finanziaria le notizie occorrenti per l'applicazione del tributo e per la individuazione del proprietario del veicolo o dell'autoscafo nonché le relative variazioni. Se il Ministro delle finanze si avvaleva della facoltà prevista dall'articolo 4 del testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39, secondo il quale è possibile affidare all'ACI la riscossione di tutte le tasse di circolazione dei tributi annessi, per il tempo e delle condizioni di cui ad apposita convenzione da provare con proprio decreto, le comunicazioni dovevano essere inviate al competente ufficio dell'Automobile Club d'Italia;

-p) per i rimorchi e i semirimorchi di proprietà di una stessa impresa, che potevano essere trainati alternativamente da più motrici appartenenti alla medesima impresa, le tasse potevano essere corrisposte cumulativamente, previa convenzione da stipularsi annualmente con la competente intendenza di finanza, nella misura risultante dal prodotto del numero delle motrici di cui l'impresa dispone per la tassa massima annua prevista per i rimorchi e i semirimorchi dalla tariffa F annessa alla legge 21 maggio 1955, n. 463;

-r) se, nel corso del periodo di tempo in cui era efficace la convenzione, intervenivano variazioni in meno nel numero delle motrici, non si procedeva a rimborsi; se interveniva una maggiorazione nel numero delle stesse motrici, era dovuta la tassa nella misura indicata al punto precedente, per ogni motrice aggiunta. Per i rimorchi in ordine ai quali intervenivano modificazioni tali che per essi cessava di avere effetto la

⁷⁵ Corte Costituzionale, ord.24/04/2009, n. 119: «la Commissione tributaria provinciale di Oristano dubita della legittimità costituzionale della norma là dove essa – imponendo l'obbligo del pagamento anticipato in un'unica soluzione, anziché commisurato ai mesi di possesso del veicolo – non consente al contribuente di effettuare versamenti frazionati e all'ente impositore di procedere a riscossioni con riferimento ai soli periodi dell'anno in cui si sia verificato il presupposto impositivo, dato dal possesso del veicolo; che, sulla base di quanto fin qui dedotto, il rimettente chiede a questa Corte, per ricondurre a legittimità costituzionale la normativa censurata, un intervento additivo a contenuto non costituzionalmente obbligato, in materia riservata alla discrezionalità del legislatore, non consentito al giudice delle leggi (in tal senso, *ex plurimis*, ordinanze n. 177 e n. 116 del 2008); che, dunque, la questione, così come proposta, deve essere dichiarata manifestamente inammissibile. Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale. P.Q.M. la Corte Costituzionale dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953, recante misure urgenti in materia tributaria), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Oristano con l'ordinanza in epigrafe.»

convenzione, la tassa doveva essere corrisposta nella misura ordinaria a decorrere dal periodo fisso nel quale avviene la modificazione stessa;

-s) per i veicoli ed autoscafi consegnati, per la rivendita, alle imprese autorizzate o comunque abilitate al commercio dei medesimi, l'obbligo del pagamento delle tasse automobilistiche e dei tributi connessi era interrotto a decorrere dal periodo fisso immediatamente successivo a quello di scadenza di validità delle tasse corrisposte e fino al mese in cui avveniva la rivendita. Al fine di ottenere la interruzione dell'obbligo del pagamento, le imprese interessate dovevano spedire, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, all'Amministrazione finanziaria o all'ente cui era affidata la riscossione dei tributi, nel mese successivo ai quadrimestri con scadenza ad aprile, agosto e dicembre di ogni anno, un elenco di tutti i veicoli ed autoscafi ad esse consegnati per la rivendita nel quadrimestre. Per ciascun veicolo od autoscafo dovevano essere indicati i dati di immatricolazione, i dati di rilevanza fiscale, la categoria ed il titolo in base al quale è avvenuta la consegna per la rivendita, ed i relativi estremi. L'inosservanza comportava la cessazione del regime di interruzione dell'obbligo del pagamento della tassa. Le imprese interessate dovevano indicare nell'elenco anzidetto i veicoli o autoscafi venduti o radiati nel quadrimestre, specificando, oltre i dati relativi al veicolo od autoscafo, le generalità e la residenza dell'acquirente nonché gli estremi dell'atto di trasferimento o dell'avvenuta radiazione. Per il mancato o incompleto adempimento dell'obbligo di presentare l'elenco citato, si applicava la pena pecuniaria da lire duecentomila a lire un milione e duecentomila. Le imprese consegnatarie, salvo i casi di circolazione con targa di prova, decadevano dal regime di interruzione dell'obbligo del pagamento della tassa se il veicolo o l'autoscafo per il quale era stata richiesta l'interruzione del pagamento era posto in circolazione anteriormente alla rivendita. In tale caso si applicava la pena pecuniaria anzidetta. Per ciascun veicolo od autoscafo per il quale si chiedeva la interruzione del pagamento dei tributi doveva essere corrisposto all'Amministrazione finanziaria o all'ente incaricato della riscossione, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, un diritto fisso di lire 3.000. Con decreto del Ministro delle finanze erano stati stabiliti termini e modalità per il versamento del diritto fisso e sono indicati gli uffici ai quali devono essere indirizzati gli elenchi di cui sopra;

t) per la repressione delle violazioni alle nuove norme si applicavano le disposizioni della legge 24 gennaio 1978, n. 27;

u) l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1 gennaio 1983 per effetto dell'iscrizione di veicoli o autoscafi nei pubblici registri e delle relative penalità si prescriveva con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento. Nello stesso termine si prescriveva il diritto del contribuente al rimborso delle tasse indebitamente corrisposte;

v) per i veicoli e gli autoscafi per i quali non era stato effettuato alcun pagamento della tassa di circolazione per periodi fissi relativi agli anni successivi al 1977 o era stato effettuato il pagamento per uno solo dei periodi fissi relativi agli anni 1978 o 1979, la cancellazione dai pubblici registri era effettuata d'ufficio se per

gli stessi veicoli e autoscafi non sono state corrisposte entro il 31 dicembre 1983 le tasse dovute per l'anno 1983;

z) se i veicoli e gli autoscafi cancellati ai sensi delle norme anzidette, erano comunque posti in circolazione, nei confronti del responsabile del ripristino della circolazione si applicava la pena pecuniaria da lire un milione a lire sei milioni, oltre il pagamento delle tasse dovute dal 1 gennaio 1983 e delle altre penalità previste dalle vigenti disposizioni. Tutte le cancellazioni effettuate entro il termine stabilito dal decreto di cui al precedente punto, avevano effetto dal 1 gennaio 1983;

x) gli interessati potevano proporre opposizione alla cancellazione d'ufficio entro il termine di trenta giorni dalla scadenza del periodo di pubblicazione degli elenchi dei veicoli e degli autoscafi che risultavano soggetti a cancellazione; entro lo stesso termine potevano altresì richiedere che non si desse luogo alla cancellazione d'ufficio con domanda alla quale deve essere allegata la prova dell'avvenuto pagamento delle tasse automobilistiche dal 1 gennaio 1983, delle penalità e degli interessi di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29, e successive modificazioni; nello stesso termine poteva essere presentata istanza di cancellazione di veicoli o autoscafi che non risultava compresi negli elenchi, pur sussistendo i presupposti per la loro cancellazione di ufficio

y) continuavano ad applicarsi, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al DPR 5 febbraio 1953, n. 39, nonché quelle della legge 16 maggio 1970, n. 281.

Il decreto legge 953 del 1982, con le disposizioni contenute all'articolo 5, dai commi 31 a 51, cercava di definire **un nuovo quadro normativo**, che si rivelava subito molto complesso, nel quale le profonde innovazioni introdotte, come la natura giuridica del tributo, correlata alla immatricolazione, cioè alla iscrizione nei pubblici registri automobilistici, determinava la necessità di definire istituti giuridici nuovi in ordine alla decorrenza dell'obbligo, alla interruzione, al ripristino e alla cessazione, che dovevano essere coordinati con il DPR n. 39 del 1953-Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche -e con la legge 24 gennaio 78, n. 27, per la effettività del regime sanzionatorio.

Questo coordinamento risultava molto complesso e tale criticità, non è affatto migliorata con le legislazioni successive intervenute, i cui punti cardine sono costituiti, dal D.Lgs 473 del 1997, che insieme ai decreti legislativi 471 e 472, rappresenta i pilastri fondamentali della grande riforma fiscale intervenuta e tuttora vigente, e con l'art 17 della legge 449 del 1997, che al comma 10 introduceva il trasferimento della riscossione delle tasse alle regioni⁷⁶.

⁷⁶ Art 27, comma 10 della legge 449 del 1997 «A decorrere dal 1 gennaio 1999 la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo alle tasse automobilistiche non erariali sono demandati alle regioni a statuto ordinario e sono svolti con le modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle Commissioni parlamentari competenti. Con lo stesso o con separato decreto è approvato lo schema tipo di convenzione con la quale le regioni possono affidare a terzi, mediante

La stessa norma, all'articolo 22, eliminava l'obbligo di esposizione nella parte anteriore dei veicoli del contrassegno relativo al pagamento della tassa.

3.3.1 Il Trasferimento alle Regioni dell'accertamento, della riscossione del contenzioso

La disciplina dell'articolo 17 della legge 449, del 1997, "Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni", interamente dedicato alle Disposizioni tributarie in materia di veicoli, poi riscritto, salvandone però l'architettura, prima dal D.Lgs 12 dicembre 2003, n. 344 e poi dall'art 164 TUIR e, in ultimo dalla legge di stabilità 2017, rappresenta la norma fondamentale per la deducibilità dei costi, per le aziende e per i professionisti, correlate ai veicoli stradali.⁷⁷

procedure ad evidenza pubblica, l'attività di controllo e riscossione delle tasse automobilistiche. La riscossione coattiva è svolta a norma del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43.»

⁷⁷ Art 164 TUIR-Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni:

1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis):

a) per l'intero ammontare relativamente:

1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;

2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico;

b) nella misura del 20 per cento relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'80 per cento per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20 per cento, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato art. 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato. I predetti limiti di 35 milioni di lire e di 7 milioni di lire sono elevati rispettivamente a euro 25.822,84 e a euro 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.²⁾

b-bis) nella misura del 70 per cento per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

1-bis. Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605. (3)

2. Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

3. Ai fini della applicazione del comma 7 dell'articolo 67, il costo dei beni di cui al comma 1, lettera b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

La legge ha, inoltre, portato alla “**regionalizzazione**”⁷⁸ della tassa, disponendo che "a decorrere dal 1° gennaio 1999 la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo alle tasse automobilistiche non erariali sono demandati alle regioni a statuto ordinari...", portando ad una vera e propria fioritura di regimi di agevolazione e di esenzioni che variano da regione a regione⁷⁹.

3.4 Le Leggi regionali e l'autonomia in termini di esenzioni e riduzioni

Poiché la tassa automobilistica è la prima, tra tutti i tributi previsti dall'ordinamento giuridico, per numero di soggetti obbligati, essendo essa correlata al possesso dei veicoli a motore⁸⁰, si presta ad essere destinata a “subire” ritocchi finalizzati ad accogliere richieste di esigenze soggettive, degne di essere prese in considerazione, come la tutela di portatori di handicap, ovvero per stimolare acquisti di veicoli ecologici (auto ibride o a ridotte emissioni), di forte innovazione tecnologica (auto elettriche), ovvero per soddisfare esigenze storiche di associazioni di categorie, come taxi, noleggi, ecc. Tale area è letteralmente esplosa con la **regionalizzazione della tassa**⁸¹. In via generale e salvo particolarità di singole legislazioni di qualche regione, in via generale sono previste le seguenti agevolazioni fiscali, che possono assumere le vesti di esenzioni o di riduzione della tassa:

1. Veicoli alimentati “esclusivamente” a GPL o metano;
2. Veicoli a motore elettrico (esenti per i primi 5 anni);
3. Veicoli con alimentazione a idrogeno o ibrida elettrica e termica;
4. Veicoli con alimentazione doppia hanno diritto ad agevolazioni (solo in alcune

⁷⁸ Comm. Trib. Prov.le Asti sez. II, 29/03/2017, Sentenza n.80:«In materia di tasse automobilistiche trasferite dalla normativa alle Regioni, la legittimazione attiva sia sostanziale che processuale spettava comunque all'Agenzia delle Entrate fino al giorno in cui la loro amministrazione era nelle mani dello Stato, ossia fino al primo gennaio 1999, giorno a decorrere dal quale sono stati trasferiti alle Regioni a statuto ordinario sia l'accertamento sia la riscossione delle suddette imposte.»

⁷⁹ Corte Costituz., 20/05/2019, Sentenza n° 122: «La Corte Cost. chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di una legge della Regione Emilia-Romagna, che aveva introdotto di requisiti ulteriori, rispetto a quelli stabiliti su base statale per poter fruire dell'esenzione dal pagamento del bollo per le auto storiche, regolata dal comma 2 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000 (abrogato dal 1° gennaio 2015), secondo la quale si applicava ad auto e moto di particolare interesse storico e collezionistico, di età compresa tra i 20 ed i 30 anni, individuati dall'ASI e dalla FMI, ha ribadito che le Regioni non possono introdurre requisiti e condizioni restrittive rispetto alle norme statali. Pertanto le Regioni non possono aumentare la pressione fiscale oltre i limiti stabiliti dalle leggi statali ma, al contrario, hanno piena facoltà di stabilire nuove agevolazioni, relative al bollo auto, in virtù della propria autonoma politica fiscale.»

⁸⁰ Secondo Statistiche ACI, in Italia, a fine 2016 erano immatricolati 50.155.380 veicoli a motore, fonte «www.comuni-italiani.it/statistiche/veicoli.html»

⁸¹ Corte Costituzionale sentenza n° 122/2019 : «In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione.»

Regioni/Province autonome);

5. Autobus ad uso noleggio da rimessa con/senza conducente o di linea;
6. Veicoli uso privato noleggio da rimessa locazione con conducente;
7. Autovetture adibite al servizio pubblico da piazza (taxi);
8. Autoveicoli uso scuola guida;
9. Autoveicoli adibiti ad uso specifico: trasporto latte, immondizie, carni macellate fresche, spurgo pozzi neri, generi monopoli di stato.
10. Autocarri di peso complessivo pari o superiore a 12 tonnellate muniti di sospensione asse motore pneumatica o equivalente.
11. Pagamento cumulativo rimorchi;
12. Veicoli storici;
13. Veicoli destinati ai disabili;

3.4.1 Le auto storiche e i veicoli di interesse collezionistico

Secondo l'art 60 del Codice della Strada:

Rientrano nella categoria dei veicoli d'epoca i motoveicoli e gli autoveicoli cancellati dal P.R.A. perché destinati alla loro conservazione in musei o locali pubblici e privati, ai fini della salvaguardia delle originarie caratteristiche tecniche specifiche della casa costruttrice, e che non siano adeguati nei requisiti, nei dispositivi e negli equipaggiamenti, alle vigenti prescrizioni stabilite per l'ammissione alla circolazione. Tali veicoli sono iscritti in apposito elenco presso il centro storico del Dipartimento per i trasporti terrestri.

I **veicoli d'epoca** sono soggetti alle seguenti disposizioni:

- a) la loro circolazione può essere consentita soltanto in occasione di apposite manifestazioni o raduni autorizzati, limitatamente all'ambito della località e degli itinerari di svolgimento delle manifestazioni o raduni. All'uopo i veicoli, per poter circolare, devono essere provvisti di una particolare autorizzazione rilasciata dal competente ufficio del Dipartimento per i trasporti terrestri nella cui circoscrizione è compresa la località sede della manifestazione o del raduno ed al quale sia stato preventivamente presentato, da parte dell'ente organizzatore, l'elenco particolareggiato dei veicoli partecipanti. Nella autorizzazione sono indicati la validità della stessa, i percorsi stabiliti e la velocità massima consentita in relazione alla garanzia di sicurezza offerta dal tipo di veicolo;

b) il trasferimento di proprietà degli stessi deve essere comunicato al Dipartimento per i trasporti terrestri.

Rientrano nella categoria dei motoveicoli e autoveicoli di interesse storico e collezionistico tutti quelli di cui risulti l'iscrizione in uno dei seguenti registri: ASI, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI⁸².

I veicoli di interesse storico o collezionistico possono circolare sulle strade purché posseggano i **requisiti previsti** per questo tipo di veicoli determinati dal regolamento.

Ai fini della tassa automobilistica, la legge 30/12/2018, n. 145, all'art. 1, comma 1049, prevede la **riduzione della tassa automobilistica al 50%** per i veicoli storici ultraventennali. Ai fini del diritto alla riduzione occorre che sulla carta di circolazione sia indicato che il veicolo è di interesse storico ai sensi dell'articolo 60 del C.d.S.

Il quadro normativo, molto complesso ai fini del riconoscimento della riduzione al 50% per i veicoli ultraventennali e per le esenzioni per i veicoli d'epoca e per quelli di interesse storico collezionistico, iscritti nei Registri indicati, è completato dall'art 63, comma 4, della legge 342 del 2000, secondo il quale:

a) sono esentati dal pagamento delle tasse automobilistiche i veicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, a decorrere dall'anno in cui si compie il trentesimo anno dalla loro costruzione;

b) salvo prova contraria, i veicoli di cui sopra si considerano costruiti nell'anno di prima immatricolazione in Italia o in altro Stato;

c) gli autoveicoli e motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni, se in possesso del certificato di rilevanza storica di cui all'articolo 4 del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, rilasciato dagli enti accreditati, ai sensi dell'art 60 del Codice della Strada, e qualora tale riconoscimento di storicità sia riportato sulla carta di circolazione, sono assoggettati al pagamento della tassa automobilistica con una riduzione pari al 50 per cento;

d) i veicoli che sono assoggettati, in caso di utilizzazione sulla pubblica strada, ad una tassa di circolazione forfettaria annua di lire 50.000 per gli autoveicoli e di lire 20.000 per i motoveicoli;

e) per la liquidazione, la riscossione e l'accertamento della predetta tassa, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni che disciplinano la tassa automobilistica, di cui al testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39, e successive modificazioni;

f) per i predetti veicoli l'imposta provinciale di trascrizione è fissata in lire 100.000 per gli autoveicoli ed in lire 50.000 per i motoveicoli.

⁸² Balduino Simone, «Il Codice della Strada e le leggi Complementari», Edizione BS CONSULTING, 2019

L'applicazione di questa normativa ha portato qualche Regione a richiedere requisiti ulteriori riguardo alla esenzione di cui al citato comma 4 dell'art. 63, della legge 342/2000.

Su questa possibilità delle Regioni di integrare la legislazione statale richiedendo requisiti ulteriori, per il riconoscimento di un'esenzione fiscale, si è pronunciata la Corte Costituzionale, con la sentenza 122 del 2019, particolarmente significativa del regime giuridico della tassa e dell'autonomia regionale.⁸³

3.4.2 I parametri di determinazione della tassa, le riduzioni e le esenzioni

La tassa automobilistica è commisurata ai seguenti **parametri**:

- a) alla cilindrata determinata in cm³ per i velocipedi con motore ausiliario, per i motocicli leggeri, per le motocarrozze leggere e per i moto-furgoncini leggeri;
- b) alla potenza in CV dei motori, determinata secondo le modalità indicate all'art 3 del DPR 39/1953 seguente, per tutti gli altri autoveicoli adibiti al trasporto di persone, per gli autoveicoli ad uso speciale, per gli autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di persone e cose, e per gli autoscafi;
- c) al numero dei posti per i rimorchi adibiti al trasporto di persone;
- d) alla portata espressa in q.li (differenza tra peso massimo complessivo a pieno carico e tara del veicolo) per gli autoveicoli di peso complessivo a pieno carico inferiore a 12 tonnellate ad eccezione dei veicoli che, pur immatricolati o reimmatricolati come Ni, presentino codice di carrozzeria FO (Effe zero) con quattro o più

⁸³La Corte chiamata a pronunciarsi sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate che concernono dunque il rapporto tra la norma regionale e quella statale, vigenti *ratione temporis*, al fine di stabilire se la Regione, con l'art. 7, comma 2, della citata legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, abbia violato la suddetta competenza statale esclusiva di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e l'art. 119, secondo comma, Cost. sosteneva:

«Questa Corte, del resto, ha già precisato che la disciplina della circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico è fattispecie distinta e diversa da quella dell'esenzione fiscale disposta dall'art. 63 della legge n. 342 del 2000 per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico. Infatti, nella sentenza n. 455 del 2005 si è affermato che l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) «individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica sia perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63 [della legge n. 342 del 2000], sia perché la norma agevolativa fa riferimento ai veicoli di “particolare” interesse storico e collezionistico e non a quelli di mero interesse storico e collezionistico».

Tale distinzione è stata poi confermata, sotto questo profilo, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, la quale ha ribadito che la disciplina prevista dalle norme inerenti alla circolazione stradale «rileva sia sotto il profilo dell'accertamento dell'adeguato modo di conservazione (richiesto dal D.Lgs. 24 giugno 2003, n. 209, concernente la “attuazione della direttiva 2000/53/CE, relativa ai veicoli fuori uso” e successive modifiche), sia sotto il profilo della verifica delle prescrizioni di sicurezza richieste dal D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, art. 215, (recante “regolamento di esecuzione al Codice della strada”, per la loro circolazione su strada) ma non certo sotto il profilo dell'esenzione di cui [all'art. 63 della legge n. 342 del 2000]. Di ciò è fatta espressa affermazione anche nella Risoluzione n. 112/2011 dell'Agenzia delle entrate nella quale si rileva – da un canto – che “la L. 21 novembre 2000, n. 342, citato art. 63, commi 2 e 3, non delineano alcuna procedura di tipo [...] autorizzatorio, né viene prevista, per il riconoscimento del regime di favore, l'iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI o in altro registro storico” e – d'altro canto – si evidenzia che “per fruire del beneficio fiscale in commento non viene espressamente richiesta l'iscrizione del veicolo nei predetti registri, come è, invece, disposto dall'art. 60 C.d.S.”, onde appare pacifico che le previsioni dettate dal Codice della Strada non esplicano effetto alcuno in ordine al regime fiscale applicabile ai veicoli in argomento» (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15/02/2013, n. 3837)

posti ed abbiano un rapporto tra la potenza espressa in kw. e la portata del veicolo espressa in tonnellate maggiore o uguale a 180, per i quali la tassazione continua ad essere effettuata in base alla potenza effettiva dei Motori);

d-bis) al peso complessivo, al numero degli assi e al tipo di sospensione dell'asse motore per gli autoveicoli per trasporto di cose di peso complessivo a pieno carico pari o superiore a 12 tonnellate;

d-ter) al peso massimo dei rimorchi trasportabili per le automotrici.

e) alle persone trasportabili per gli autocarri autorizzati al trasporto non contemporaneo di persone e cose, oltre alla tassa in base alla portata. La tassa è stabilita in misura fissa annua per i velocipedi con motore ausiliario, per i rimorchi trainati dagli autoveicoli adibiti ad uso speciale e per la circolazione di prova degli autoveicoli, dei rimorchi, dei velocipedi con motore ausiliario e degli autoscafi. Gli elementi di cui alle lettere precedenti e la destinazione del veicolo debbono desumersi dal documento di circolazione.

La stessa normativa del DPR 39/1953 disciplina, al capo III, le esenzioni e al capo IV le riduzioni.⁸⁴

Particolarmente significative sono **le riduzioni della tassa**, così articolate:

- Gli autocarri ed i rimorchi nuovi di fabbrica, di produzione nazionale, di peso complessivo a pieno carico superiore a 30 quintali, hanno diritto, per il periodo di tre anni - a decorrere dalla data del collaudo alla riduzione del 60 per cento sull'ammontare della tassa di circolazione, prevista dall'annessa tariffa F. (art 21);
- Gli autoveicoli adibiti al trasporto del latte, delle carni macellate fresche, delle immondizie e spazzature, dei generi di monopolio e i carri botte per la vuotatura dei pozzi neri sono soggetti al pagamento della tassa sulla portata, ridotta del 50%;
- Le targhe per la circolazione di prova di cui all'articolo 98 del Codice della Strada, sono soggette al pagamento della tassa automobilistica di cui alla tariffa H, annessa alla legge 21 maggio 1955, n. 463, e successive modificazioni. La stessa tassa deve essere corrisposta per ogni anno successivo a quello di rilascio, indipendentemente dalla conferma della validità e dall'utilizzo della targa, anche da coloro che ne sono già in possesso. L'obbligo del pagamento cessa a decorrere dall'anno successivo a quello in cui avviene la restituzione della targa;
- La circolazione dei rimorchi alternativamente trainati dalla stessa motrice è soggetta alla tassa di circolazione dovuta soltanto per il rimorchio di maggiore portata. Previo accertamento tecnico da parte del competente Ispettorato compartimentale della motorizzazione civile, tale agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) appartenenza allo stesso proprietario dell'autocarro e dei rimorchi;

⁸⁴ Balduino Simone, "La Disciplina Giuridica della Circolazione Stradale", Vol. I -Parte Seconda "Le tasse automobilistiche", Ediz. Sapignoli 1990.

2) annotazione sulla licenza di circolazione dell'autocarro, a cura dello stesso Ispettorato, degli estremi delle targhe di riconoscimento dei rimorchi di cui è consentito il traino alternativo ai sensi del presente articolo.

- Le autoambulanze sono soggette al pagamento della tassa di circolazione di cui alla lett. B) della annessa tariffa I, a condizione che siano munite di licenza di circolazione ad uso speciale e non siano comunque atte al trasporto di cose.

Tra le esenzioni previste dalle leggi statali vanno annoverate:

-veicoli delle forze armate, forze di polizia, li autoveicoli esclusivamente destinati da enti morali ospedalieri o da associazioni umanitarie al trasporto di persone bisognose di cure mediche o chirurgiche, quando siano muniti di apposita licenza; art 17 del DPR 39;

- mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento e per sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e le possibilità di integrazione dei soggetti di cui all'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 adattati per la locomozione dei soggetti. (art 8 legge 27 dicembre 1997, n449- La tassa automobilistica erariale e regionale non è dovuta);

- motoveicoli e gli autoveicoli di cui al numero 31) della tabella A, parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (autoveicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, ceduti a soggetti non vedenti e a soggetti sordomuti, ovvero ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico).

3.5 Il quadro normativo attuale e le criticità

La grande riforma fiscale attuata, con i decreti legislativi 471,472 e 473 del 1997, tutti a seguito della legge 23 dicembre 1996, n. 662, «recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per l'adeguamento delle disposizioni sanzionatorie, attualmente contenute nelle singole leggi di imposta, ai principi e criteri direttivi stabiliti con il decreto legislativo recante principi generali della revisione organica e del completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali», dedicava in maniera specifica l'art 17 alle tasse automobilistiche, stabilendo che:

1) alla legge 24 gennaio 1978, n. 27, che ha apportato modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche, la parola: "soprattassa" ovunque ricorrente, è sostituita dalle seguenti: "sanzione amministrativa";

2) sono abrogati i numeri 1, 2, 3, 4, 9 e 10 della tabella annessa alla stessa legge, il comma quarantanovesimo dell'articolo 5 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni,

dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, nonché' ogni altra disposizione della medesima legge 24 gennaio 1978, n. 27, che risulta in contrasto con le norme del presente decreto e dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, numeri 471 e 472.

3) la sanzione prevista nei punti 5, 6, 7, 8 e 11 della predetta tabella è determinata nel minimo di lire duecentomila e nel massimo di lire un milione.»

Con questa riforma viene cancellata in ogni legislazione afferente le tasse automobilistiche la parola “soprattassa” sostituita da “sanzione amministrativa”.

Con il decreto 473 pertanto si completa il lungo itinerario di trasformazione della natura giuridica della sanzione, inizialmente definita pena pecuniaria dal d.p.r. 39 del 53, e poi trasformata in soprattassa dalla legge 24 gennaio 78 numero 27.

Nonostante l’itinerario di trasformazione sia stato completato proprio in virtù della previsione dell’articolo 17 del Decreto Legislativo n° 473, il quadro normativo dedicata all’età secondo pubblicistica non brilla per chiarezza né per organicità.

Attualmente infatti grava sullo stesso la criticità tipica di molte aree del nostro ordinamento giuridico costituito dalla **farraginosità delle norme e dal mancato coordinamento delle stesse.**

Il quadro normativo delle norme dedicate alla tassa “non velisti” comprende le seguenti fonti, la cui sola elencazione è segno evidente della necessità dell’urgenza di rivederlo completamente e di definirlo con un testo organico:

-DPR 39 del 1953, costituisce ancora la norma di riferimento per quanto concerne le modalità di determinazione della tassa, la definizione dei periodi fissi per i quali essa va corrisposta;

-legge 27/1978, ancora in vigore per quanto concerne i titoli della tabella annessa contrassegnati dai numeri 5,6,7 ,8.11;

-legge 449 del 1997, art.27, comma 10, che ha trasferito alle Regioni la riscossione delle tasse automobilistiche;

-la legge 342 del 200, art 63, comma 4, che prevede le riduzioni e le esenzioni per i veicoli di interesse storico collezionistico;

-la legge 104 del 1992, art 3, che l’esenzione dal bollo per i veicoli destinati a soddisfare le esigenze di locomozione di portatori di handicap;

-Le leggi regionali che, in ossequio al principio del coordinamento, di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, «entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale» hanno determinato un panorama estremamente variegato di riduzioni agevolazioni ed esenzioni⁸⁵.

3.5.1 Le esenzioni e le riduzioni regionali

Particolarmente rilevante è la disparità delle esenzioni e delle riduzioni, che portano a vere e proprie migrazioni di veicoli alla ricerca di intestazioni nelle regioni dove queste sono maggiori.

Questa condizione è la stessa che ha determinato il legislatore di intervenire in maniera drastica riguardo alla alta numero di veicoli circolanti con targa straniera, funzionale all'evasione fiscale della tassa automobilistica. Se la legislazione per impedire e intestazioni fittizie in paesi esteri è stata appena realizzata, sarebbe di sicura utilità il riordino complessivo del quadro normativo anche per definire in maniera uniforme il capo dell'esenzione delle riduzioni tra le diverse Regioni del paese

3.5.2 La prescrizione

La prescrizione è un istituto giuridico che determina il **venir meno della pretesa giuridica all'adempimento**, a causa del trascorrere del tempo⁸⁶. Nel campo delle sanzioni amministrative tributarie, la prescrizione è disciplinata dall'articolo 20 del decreto legislativo 472 del 1997 fissata in cinque anni, mentre quella relativa alle imposte ai termini di 10 anni, ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile, salvo diversa prescrizione di leggi speciali. Se l'atto di contestazione della sanzione è stato impugnato in giudizio, il termine di prescrizione diventa di dieci anni a seguito della sentenza passata in giudicato, per diretta

⁸⁵ Nota Legge 14 luglio 2003, n.10 Regione Lombardia art 44-; Agevolazioni per disabili e ONLUS, esenzioni e sospensioni dell'obbligo tributario:

«1. Non è tenuta al pagamento della tassa automobilistica regionale di proprietà la persona disabile grave, secondo la definizione dell'articolo 3, comma 3, della L. 104/1992 e successive modificazioni e integrazioni, ovvero la persona di cui il disabile sia fiscalmente a carico, che risulti proprietaria, in base al PRA, di veicoli come individuati all'articolo 17, comma 1, lettera f-bis) del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) e successive modificazioni e integrazioni e dell'articolo 42, commi 5 e 6 della presente legge, limitatamente ad un solo veicolo, a prescindere dall'adattamento dello stesso, a condizione che la cilindrata del veicolo non sia superiore a 2000 cc se alimentato a benzina o con alimentazione combinata oppure a 2.800 cc se alimentato a gasolio;

2. L'esenzione di cui al comma 1 è estesa alle persone con handicap psichico o mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento, alle persone non vedenti o sordomute assolute e alle persone invalide pluriamputate, per i veicoli di proprietà delle stesse ovvero delle persone di cui i medesimi soggetti risultino fiscalmente a carico;

3. L'esenzione di cui al comma 1 è, altresì, estesa alle persone invalide per ridotte o impedito capacità motorie limitatamente ai veicoli di proprietà delle stesse, ovvero della persona di cui risultino fiscalmente a carico, adattati in funzione dell'invalidità accertata dalle competenti commissioni mediche pubbliche. L'adattamento del veicolo deve risultare dalla relativa carta di circolazione e viene ad esso equiparato l'adattamento del veicolo prodotto in serie che risponda alle prescrizioni di guida contenute nella patente speciale dell'invalide. Ecc.»

⁸⁶ Paolo Vitucci «Il Codice Civile-Commentario a cura di Giovanni De Lorenzo ed altri: La Prescrizione. Tomo secondo articoli 2941-2963» Ediz. Giuffrèi.

applicazione dell'articolo 2953 del Codice civile, secondo cui «i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni».⁸⁷

Per quanto concerne le tasse automobilistiche, la prescrizione ha una propria disciplina, nell'art 5 del D.L. 953 del 1982, secondo il quale «l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1 gennaio 1983 per effetto dell'iscrizione di veicoli o autoscafi nei pubblici registri e delle relative penalità si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento. Nello stesso termine si prescrive il diritto del contribuente al rimborso delle tasse indebitamente corrisposte», rispetto allo stesso decreto legislativo 472 del 1997 e quelle del Codice Civile.

In tema di prescrizione la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23397, ha chiarito poi un altro punto importante relativo al termine entro il quale la Pubblica Amministrazione (Agenzia delle Entrate, Inps, Inail, Comuni, Regioni etc.) può esercitare il diritto alla riscossione, nel cosiddetto termine “breve” di cinque anni, eccetto nei casi in cui la sussistenza del credito non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato o a mezzo di decreto ingiuntivo. In materia di tasse automobilistiche, la pubblica amministrazione voleva sostenere la tesi che l'avviso di accertamento non impugnato dall'interessato, divenisse perciò solo atto passato in giudicato, in quanto non opponibile dall'interessato.

Tale tesi si fondava su un'errata interpretazione dell'articolo 2953 del codice civile «riguardo specifico all'operatività o meno della [...] conversione del termine prescrizionale breve in quello ordinario decennale» in ragione dell'avvenuta notifica, nei confronti del cittadino, di “atti di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva” afferenti crediti statali sia di natura tributaria (Agenzia delle Entrate), che extratributaria (Inps, Inail, Comuni).

Pertanto la corte era chiamata a giudicare se un atto di accertamento della Pubblica Amministrazione, ovvero un provvedimento esattoriale dell'Ente della riscossione, producesse “soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito” o consentisse “la conversione del termine di prescrizione breve [...] in quello ordinario decennale”.

Su questo già in precedenza la Corte stessa aveva sempre sostenuto che la conversione della prescrizione breve in decennale operasse «soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale e che l'atto di accertamento e i provvedimenti esattoriali sono espressioni del potere di auto c'è di autotutela della pubblica amministrazione, non assimilabili all'efficace di un giudicato formale sostanziale⁸⁸».

⁸⁷ Cassazione, Sezioni Unite, sentenza del 10 dicembre 2009, n. 25790

⁸⁸ Cass. n° 1/70, Cass. n° 5777/89, Cass. n° 1965/96, Cass. n° 1980/96.

Pertanto, «l'inutile decorso del termine perentorio per proporre opposizione, pur determinando la decadenza dell'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale [...] con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione».

La trasformazione da prescrizione quinquennale in decennale si perfeziona soltanto con l'intervento del "titolo giudiziale divenuto definitivo" (sentenza o decreto ingiuntivo).

Pertanto in materia di tasse automobilistiche si possono verificare le seguenti ipotesi:

-omesso pagamento della tassa senza avviso di accertamento da parte della pubblica amministrazione: la prescrizione è triennale ai sensi dell'articolo cinque del decreto legge 953 del 1982;

-omesso pagamento della tassa, con avviso di accertamento o di cartella esattoriale entro il termine di tre anni dalla data di scadenza del tributo: la prescrizione è quinquennale ai sensi dell'articolo 2953 del codice civile;

-omesso pagamento della tassa con impugnativa dell'interessato e intervento di titolo giudiziale divenuto definitivo: la prescrizione decennale ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile.

3.5.3 Il Condono

Con la sentenza n° 11410 del 30 aprile 2019, la Corte di Cassazione ha stabilito che **il condono delle cartelle esattoriali** sotto i 1000 euro, previsto con il decreto fiscale dell'anno 2018, riguarda anche il mancato pagamento della tassa automobilistica dal 2000 al 2010. La decisione della Suprema Corte fa luce, su una questione riguardante la tassa di possesso dei veicoli rientrasse tra le agevolazioni previste dal decreto. Una decisione che, sicuramente, farà felice chi non ha pagato il bollo dall'anno 2000 al 2010.

Nella sentenza la Corte sostiene che «l'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili. Ai fini del conseguente discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati l'elenco delle quote annullate su supporto magnetico, ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all'allegato 1 del decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 142 del 22 giugno 2015».

3.6 L' Omesso pagamento, il ravvedimento e le sanzioni previste

L'omesso pagamento della tassa automobilistica e il pagamento in misura inferiore a quanto dovuto e della sanzione costituisce un illecito tributario, punito secondo la disciplina dell'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997 numero 471⁸⁹.

Secondo questa norma, le sanzioni amministrative pecuniarie sono così determinate:

- **Omesso o insufficiente versamento del bollo auto** entro la data di scadenza del termine di pagamento: l'importo del tributo dovuto, l'ammontare degli interessi dovuti e la sanzione applicata pari al 30% dell'importo non versato.
- **Ritardato versamento del bollo auto**: sanzione pari al 30% della tassa versata in ritardo e eventualmente l'ammontare degli interessi dovuti.

3.6.1 Il Ravvedimento

Il ravvedimento, è un istituto giuridico disciplinato dall'art 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n.472, e consiste nel **pagamento spontaneo di quanto dovuto**, prima che l'Amministrazione abbia iniziato un'attività di accertamento ed entro il termine di un anno dal momento in cui doveva avvenire il pagamento della tassa, beneficiando di una riduzione della sanzione.

I fattori che condizionano la possibilità di ricorrere a questo istituto sono:

- a) pagamento spontaneo dell'interessato prima che l'amministrazione abbia iniziato l'attività di accertamento;
- b) il termine massimo di un anno dal momento in cui doveva avvenire il pagamento del tributo.

Pertanto, le regole del ravvedimento, applicate alla tassa automobilistica possono portare alle seguenti situazioni:

⁸⁹Art. 13. Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione) 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, ancorché 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. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Questa sanzione amministrativa, pari al 30% sull'importo non versato entro la data di scadenza del termine di pagamento, costituisce una misura applicativa di quanto previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 471 del 1997. Per pagamenti effettuati:

- con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta al 15%;
- con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione al 15% è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo (ossia l'1% il primo giorno, il 2% il secondo giorno, il 3% il terzo giorno ... fino ad arrivare a pagare il 15% il quindicesimo giorno).

-Pagamento del bollo auto, entro il quattordicesimo giorno successivo alla data di scadenza, l'interessato deve pagare: il bollo auto e gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, più la sanzione del 1,5% ridotta ulteriormente a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo (ossia lo 0,1% il 1° giorno, lo 0,2% il 2° giorno, lo 0,3% il 3° giorno, lo 0,4% il 4° giorno... fino ad arrivare a pagare l'1,4% il quattordicesimo giorno).

-Pagamento del bollo auto, dal quindicesimo al 30° giorno successivo alla data di scadenza, l'interessato deve pagare: il bollo auto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e la sanzione ridotta al 1,50% del bollo auto;

-Pagamento del bollo auto, oltre il 30° giorno ed il 90° dalla data di scadenza, l'interessato deve pagare: il bollo auto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, la sanzione ridotta al 1,67% del bollo auto.

-Pagamento del bollo auto, oltre il 90° giorno ed entro un anno dalla data di scadenza: l'interessato deve pagare: il bollo auto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, la sanzione ridotta al 3,75% del bollo auto.

Per i pagamenti inferiori al dovuto si applicano le stesse parametri azioni riferite non all'entità totale della tassa evasa ma alla differenza non versata⁹⁰.

3.7 La cancellazione dai Pubblici Registri e la cessazione dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica

L'obbligo del pagamento della tassa si interrompe con **la cancellazione del veicolo dei pubblici registri automobilistici**. Questa condizione si realizza mediante le procedure di demolizione del veicolo oppure di definitiva esportazione all'estero, previsti e disciplinati rispettivamente dagli articoli 103 e 99 del Codice della Strada la nuova definizione giuridica della tassa come tributo legato alla nascita giuridica del veicolo ossia la immatricolazione, fa sì che essa ne segue la vita giuridica e termina con la cancellazione⁹¹.

⁹⁰ Per il corretto calcolo degli interessi legali dovuti:

- dal 1° gennaio 2015 gli interessi legali sono fissati allo 0,5% annuo (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 dicembre 2014);
- dal 1° gennaio 2016 gli interessi legali sono fissati allo 0,2% annuo (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 dicembre 2015);
- dal 1° gennaio 2017 gli interessi legali sono fissati allo 0,1% annuo (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 7 dicembre 2016);
- dal 1° gennaio 2018 gli interessi legali sono fissati allo 0,3% annuo (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 13 dicembre 2017);
- dal 1° gennaio 2019 gli interessi legali sono fissati allo 0,8% annuo (Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 13 dicembre 2018).

⁹¹ Cass.Civ. Sezione V, 28 aprile 2006, n. 10111 «L'art. 5, comma trentaduesimo, del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, che ha trasformato la tassa di circolazione in tassa di possesso, disponendo che al pagamento della tassa sono tenuti coloro che alla scadenza del termine utile per il pagamento stabilito risultino essere

3.7.1 La cancellazione dai Pubblici registri come sanzione accessoria al mancato pagamento della tassa

L'art. 96 del Codice della Strada, dedicato agli Adempimenti conseguenti al mancato pagamento della tassa automobilistica, prevede che « ferme restando le procedure di recupero degli importi dovuti per le tasse automobilistiche, l'ente impositore, anche per il tramite del soggetto cui è affidata la riscossione, qualora accerti il mancato pagamento delle stesse per almeno tre anni consecutivi, notifica al proprietario **l'avviso dell'avvio del procedimento** e, in assenza di giustificato motivo, ove non sia dimostrato l'effettuato pagamento entro trenta giorni dalla data di tale notifica, chiede all'ufficio competente del Dipartimento per i trasporti, la navigazione, gli affari generali e del personale la **cancellazione d'ufficio dall'archivio nazionale dei veicoli e dal P.R.A.** Il predetto ufficio provvede al ritiro delle targhe e della carta di circolazione tramite gli organi di polizia [...] 2-bis. In caso di circolazione dopo la cancellazione si applicano le sanzioni amministrative di cui al comma 7 dell'articolo 93».

La norma realizza la disciplina della cancellazione d'ufficio dei veicoli soggetti ad iscrizione al P.R.A., già introdotto dalla legge 28/2/1983, n. 53, e decreti ministeriali conseguenti. La previsione era rimasta lettera morta mentre la norma in esame, per la perentorietà dei termini (mancato pagamento della tassa e varie sopratasse collegate, per almeno tre anni) voleva incidere positivamente sul fenomeno dell'evasione. Una volta accertato il mancato pagamento, la procedura originaria prevedeva che l'Ente competente alla riscossione notificasse al proprietario la richiesta dei motivi dell'inadempimento. Qualora entro i trenta giorni successivi non fosse dimostrato l'effettivo pagamento, lo stesso ufficio inoltrava richiesta di cancellazione al P.R.A. che procedeva d'ufficio e ne dava comunicazione al Dipartimento per i trasporti terrestri. Contro il provvedimento di cancellazione d'ufficio era consentito ricorso al Ministro dell'economia e delle finanze.

L'intera materia è stata **ridisciplinata** a seguito della riforma fiscale, introdotta dal D.Lgs. 471/1997, che ha ricondotto l'omesso pagamento della tassa automobilistica all'evasione fiscale, cancellando i numeri 1, 2, 3 e 4 della legge 24 gennaio 1978, n.27, a cui la legge 53/1983. Avverso il provvedimento di notifica dell'omesso pagamento, in cui sono elencate le somme da pagare per tributo evaso e sovrattasse, calcolate non più in base alla legge 53/1983, ma secondo la nuova disciplina fiscale introdotta dal D.Lgs. 471/1997, l'interessato dispone delle tutele previste dalla legislazione fiscale e non amministrativa.

proprietari dal pubblico registro automobilistico, per i veicoli in essi iscritti, e che l'obbligo di corrispondere il tributo cessa con la cancellazione dei veicoli dai predetti registri, non condiziona l'esistenza dell'obbligazione tributaria al dato formale dell'iscrizione, con la conseguenza che essa cesserebbe, in caso di perdita del possesso, soltanto a seguito della cancellazione per annotazione sul pubblico registro automobilistico della perdita della disponibilità del veicolo, ma pone soltanto una presunzione relativa di appartenenza del veicolo a colui che secondo detta pubblicità ne risulti titolare, che può essere esclusa dalla prova contraria dell'avvenuta perdita del possesso. (D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5)».

In caso di circolazione dopo la cancellazione, si applica la sanzione di cui al comma 7 dell'art. 93. La legge 98/2017 ha conferito all'ente impositore, anche per il tramite del soggetto al quale è affidata la riscossione, di accertare il mancato pagamento e di attivare le procedure per la cancellazione⁹².

3.7.2 La sospensione dell'obbligo con la consegna del veicolo alle rivendite autorizzate

Ai sensi dell'art 5, comma 45 e seguenti del d.l. 953 del 1982 «per i veicoli ed autoscafi consegnati, per la rivendita, alle imprese autorizzate o comunque abilitate al commercio dei medesimi, l'obbligo del pagamento delle tasse automobilistiche e dei tributi connessi era interrotto a decorrere dal periodo fisso immediatamente successivo a quello di scadenza di validità delle tasse corrisposte e fino al mese in cui avveniva la rivendita.

Al fine di ottenere la interruzione dell'obbligo del pagamento, le imprese interessate dovevano spedire, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, all'Amministrazione finanziaria o all'ente cui era affidata la riscossione dei tributi, nel mese successivo ai quadrimestri con scadenza ad aprile, agosto e dicembre di ogni anno, un elenco di tutti i veicoli ed autoscafi ad esse consegnati per la rivendita nel quadrimestre. Per ciascun veicolo od autoscafo dovevano essere indicati i dati di immatricolazione, i dati di rilevanza fiscale, la categoria ed il titolo in base al quale è avvenuta la consegna per la rivendita, ed i relativi estremi.

L'inosservanza comportava la cessazione del regime di interruzione dell'obbligo del pagamento della tassa. Le imprese interessate dovevano indicare nell'elenco anzidetto i veicoli o autoscafi venduti o radiati nel quadrimestre, specificando, oltre i dati relativi al veicolo od autoscafo, le generalità e la residenza dell'acquirente nonché gli estremi dell'atto di trasferimento o dell'avvenuta radiazione. Per il mancato o incompleto adempimento dell'obbligo di presentare l'elenco citato, si applicava la pena pecuniaria da lire duecentomila a lire un milione e duecentomila.

Le imprese consegnatarie, salvo i casi di circolazione con targa di prova, decadevano dal regime di interruzione dell'obbligo del pagamento della tassa se il veicolo o l'autoscafo per il quale era stata richiesta l'interruzione del pagamento era posto in circolazione anteriormente alla rivendita. In tale caso si applicava la pena pecuniaria anzidetta. Per ciascun veicolo od autoscafo per il quale si chiedeva la interruzione del pagamento dei tributi doveva essere corrisposto all'Amministrazione finanziaria o all'ente incaricato della riscossione, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, un diritto fisso di lire 3.000. Con decreto del Ministro delle finanze erano stati stabiliti termini e modalità per il versamento del diritto fisso e sono indicati gli uffici ai quali devono essere indirizzati gli elenchi di cui sopra.»

⁹² Tribunale Bari, Sezione Civile, Sentenza 4 settembre 2006, n. 2153 - La disposizione di cui all'art. 5 D. L. 953/82, convertito nella L. 53/83 con cui si è operata la trasformazione della tassa di circolazione dei veicoli in tassa di possesso, individuando quale soggetto tenuto al pagamento colui che alla scadenza del termine risulti proprietario dal P. R. A., ha dato semplicemente luogo ad una presunzione "*juris tantum*" di possesso del veicolo da parte di colui che ne risulti in tal modo proprietario, non escludendo comunque, la possibilità di fornire a riguardo prova contraria, mediante la dimostrazione dell'avvenuta perdita del possesso.

Questa normativa è tuttora in vigore e costituisce la procedura da osservare per determinare **l'interruzione dell'obbligo del pagamento della tassa**, che ricomincerà a decorrere dal mese in cui avverrà la rivendita.

Anche la perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione. L'obbligo del pagamento ricomincia a decorrere dal mese in cui avviene il riacquisto del possesso o la disponibilità del veicolo o dell'autoscafo.

3.7.3 Il Fermo fiscale

La fonte normativa del fermo fiscale è costituita dall'articolo 86 del DPR 602/73 nella versione innovata dal d.lgs. 193/2001. Fino a quella data il fermo era previsto dall'articolo 91 bis, esperibile solo dopo infruttuosa esecuzione. L'articolo 86 è stato scritto dal d.lgs. n. 46/99 con estensione a tutti i beni mobili iscritti nei pubblici registri e per effetto dell'intervento del d.lgs. 193/2001 ne è stata confermata la natura cautelare. La norma subordinava l'utilizzo del fermo all'emanazione di un decreto ministeriale, ad oggi non ancora approvato. Il successivo dl 203/2005, art. 3, comma 41, ha precisato che il fermo si esegue nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto n. 503/1998, recante il regolamento che disciplinava il fermo dell'articolo 91 bis. La disposizione è stata poi aggiornata con il dl 69/2013.

Citando l'art. 86 sul fermo di beni mobili registrati:

- 1) Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza
- 2) La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione.

- 3) Chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'articolo 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.
- 4) Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo.

Il nucleo della norma è contenuto nel comma 2, il quale individua **la comunicazione preventiva** quale atto tipico a superamento del vecchio preavviso di fermo⁹³.

Il fermo è inibito quando destinato al trasporto di disabili nell'ambito della famiglia, inoltre è inapplicabile sul veicolo in leasing. Le conseguenze del fermo sono indicate dal comma 3 dell'articolo 86:

«Chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'articolo 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285»

In ordine al comma 8 dell'articolo 214, prima delle modifiche introdotte dal D.L. 113/2018, si era pronunciato il Ministero dell'Interno con circolare n. 300/A/1/31955/101/20/21/4 dell'11.2.2008, sostenendo che la circolazione di un veicolo sottoposto a “fermo fiscale” dovesse essere sanzionata solamente con la sanzione pecuniaria ivi prevista, senza l'applicazione della sanzione accessoria della confisca prevista dal medesimo articolo. Il D.L. 113 del 2018, convertito nella legge 1.12.2018 n. 132, ha modificato il comma 8, prevedendo che la relativa sanzione sia applicata non più per la semplice circolazione ma in relazione alla violazione dell'obbligo di custodia conseguente⁸ chiunque circola con un veicolo sottoposto a fermo amministrativo, salva l'applicazione delle sanzioni penali per la violazione degli obblighi posti in capo al custode, è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 776,00 a euro 3111,00. È disposta, inoltre, la confisca del veicolo”. A seguito di questa modifiche, il Ministero dell'Interno, con la circolare del 21 gennaio 2019, riaffermava che il nuovo testo del comma, finalizzato a punire il comportamento del custode che dovesse circolare con veicolo sottoposto a fermo, non consente più l'applicazione della sanzione amministrativa a colui che circola con un veicolo sottoposto a fermo amministrativo fiscale, ai sensi dell'articolo 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, data la diversità di soggetto attivo della condotta. Pertanto, il rinvio operato dall'articolo 86 D.P.R. 602/73 all'articolo 214, comma 8, deve intendersi come rinvio sostanziale, tale da ricomprendere l'intera norma.

La circolare citata, al punto 10.2, riporta: “La nuova formulazione dell'art. 214, comma 8, C.d.S., porta ad escludere che la sanzione si applichi nel caso di circolazione con veicolo sottoposto a fermo fiscale, come

⁹³ Corte di Cassazione Civile. Sezioni Unite 10672/2009. La comunicazione contiene l'avviso che, in mancanza del pagamento entro trenta giorni, viene iscritto il fermo senza ulteriore comunicazione.

Nella riscossione coattiva mediante cartella e ingiunzione di pagamento (applicata nella forma rafforzata) è ammessa l'adozione della misura cautelare del fermo amministrativo del veicolo, prevista dall'articolo 86 del DPR 602/73. La cosiddetta ganascia fiscale è misura di disturbo al debitore molto diffusa, che evita di giungere immediatamente all'esproprio di un bene, fermandosi alla limitazione nel suo utilizzo. Il D.L. 113/2018 (Decreto Sicurezza) ha riscritto l'art 214 ed introdotto nuove sanzioni pecuniarie per chi circola in un veicolo sottoposto a fermo amministrativo, che non possono però essere applicate al fermo fiscale.

previsto dall'articolo 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Infatti, la persona che circola non è necessariamente responsabile dell'illecito configurato dalla riforma del citato art. 214 C.d.S. che, invece, oggi è applicato solo alla persona che ha assunto la custodia. Poiché, nella procedura di fermo fiscale non c'è nomina di un custode, la nuova sanzione non trova più applicazione nei confronti di chiunque circola con un veicolo sottoposto a fermo fiscale”.

L'interpretazione ministeriale, limita gli effetti della misura, inibendo l'applicazione anche della sanzione pecuniaria. Il fermo fiscale, misura ancora pienamente applicabile stante la piena operatività dell'articolo 86, perde, così il suo deterrente principale, costituito dalla sanzione pecuniaria.

Durante il periodo di fermo fiscale persiste l'obbligo del pagamento della tassa automobilistica⁹⁴.

3.8 La necessità di un coordinamento tra le sanzioni tributarie e le sanzioni amministrative del Codice della Strada

Il quadro normativo dedicato alle tasse automobilistiche, estremamente complesso e farraginoso, richiede una rivisitazione generale ed un coordinamento con il codice della strada che disciplina gli aspetti amministrativi della immatricolazione dei veicoli, dell'uso e quali sono destinati e della cessazione dalla circolazione per esportazione definitivo demolizione.

Ai fini dell'obbligo del tributo costituiscono riferimenti giuridici i seguenti parametri:

- immatricolazione;
- destinazione ed uso del veicolo;
- sospensione della circolazione perché riconsegnato per la vendita;

⁹⁴ Corte Costituzionale, 05/11/2018, n.192 - Va dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 8-quater, comma 4, della legge della Regione Toscana 22 settembre 2003, n. 49 (Norme in materia di tasse automobilistiche regionali) secondo cui, con riferimento ai titoli per la sospensione dell'obbligo di pagamento della tassa automobilistica regionale, la trascrizione presso il PRA del provvedimento di fermo derivante dalla procedura di riscossione coattiva di crediti di natura pubblicistica non esplica effetti ai fini della interruzione e sospensione dell'obbligo tributari. L'esclusione della sospensione dell'obbligo di pagamento della tassa automobilistica nel periodo di fermo della vettura disposto dall'agente della riscossione non si pone in contrasto con la esenzione dal tributo (nella diversa ipotesi di fermo disposto dall'autorità amministrativa o da quella giudiziaria) prevista, in via di eccezione, dal D.l. n. 953 del 1982, e rientra, invece, nella regola innovativamente introdotta dallo stesso che vuole quel tributo correlato non più alla -circolazione, ma alla proprietà del mezzo.

Corte Costituzionale, 14/02/2019, n.19 - L'esclusione della sospensione dell'obbligo di pagamento della tassa automobilistica nel periodo di fermo della vettura disposto dall'agente della riscossione – prevista dall'art. 1, comma 182, della legge della Regione Campania 6 maggio 2013, n. 5, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Campania (Legge finanziaria regionale 2013)” – non si pone in contrasto con la esenzione dal tributo (nella diversa ipotesi di fermo adottato dall'autorità amministrativa o da quella giudiziaria) disposta, in via di eccezione, dal D.l. n. 953/1982, come convertito in legge, e rientra, invece, nella regola – innovativamente introdotta dallo stesso D.l. – che vuole quel tributo correlato, non più alla circolazione, ma alla proprietà del mezzo ovvero, comunque, alla ricorrenza di un titolo equipollente, idoneo a legittimare il possesso del veicolo (usufrutto, leasing, acquisto con patto di riservato dominio).Corte Costituzionale, 14/02/2019, n.19

- esportazione definitiva:
- demolizione.

È evidente allora che essi debbano essere necessariamente coordinati con la normativa fiscale dedicata alla tassa automobilistica. Riguardo alla necessità di una rivisitazione complessiva del quadro normativo, la commissione tributaria provinciale di Oristano sollevava alla Corte Costituzionale il giudizio di legittimità su uno dei punti nodali della legislazione (art 5 del D.L. 953 del 1982, che prescrive:

«che il pagamento avvenga in periodi annuali fissi d'imposta, con scadenza nell'ultimo giorno del mese iniziale del periodo annuale d'imposta;

-che, in sostanza, la Commissione tributaria provinciale di Oristano dubita della legittimità costituzionale della norma là dove essa – imponendo l'obbligo del pagamento anticipato in un'unica soluzione, anziché commisurato ai mesi di possesso del veicolo – non consente al contribuente di effettuare versamenti frazionati e all'ente impositore di procedere a riscossioni con riferimento ai soli periodi dell'anno in cui si sia verificato il presupposto impositivo, dato dal possesso del veicolo».

La Corte Costituzionale, pur ricollegandosi sostanzialmente ai propri, precedenti pronunciamenti in materia, ha lasciato intendere, tra le righe, che le censure sollevate avrebbero meritato un intervento legislativo, per eliminare alcune situazioni sperequate, e quindi lesive dei principi sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost., poste alla base dell'ordinanza di rinvio.

La stessa Corte riconosceva che la disciplina applicativa del tributo era divenuto "anomalo" a seguito dell'attribuzione alle Regioni (legge 449 del 1997), non solo dei proventi della tassa, ma anche delle potestà di accertamento, liquidazione e riscossione del provento, nonché dell'eventuale fase contenziosa, pur restando statale la sua intera disciplina, con la sola possibile eccezione della variazione della sua misura, entro limiti, però, prefissati dallo Stato.

Pertanto, la corte, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Oristano⁹⁵, riconosceva il quadro giuridico attuale che vede tutto disciplinato analiticamente da leggi dello Stato, riservare all'organo deputato all'accertamento, alla riscossione e alla gestione del contenzioso, i soli limiti prefissati dallo stesso relative alle possibili riduzioni agevolazioni, come confermato altresì dalla recentissima ordinanza 122/2019, riportata al paragrafo 3.4 .

È' auspicabile, pertanto, che il legislatore intervenga decisamente riportando il quadro normativo dell'intera disciplina del tributo **ad un'architettura perfettamente coordinata** con la legislazione stradale attuale, anche in relazione agli ultimi interventi operati con la legge 113 del 2018, che ha riscritto l'articolo 93 del

⁹⁵ Corte Costituzionale 24 aprile 2009, Sentenza n°119.

Codice della strada, relativo alle immatricolazioni, e l'articolo 132, riguardante la circolazione in Italia dei veicoli immatricolati all'estero, per contrastare la diffusa tendenza di immatricolare dei veicoli in altri paesi dell'Unione Europea per aggirare l'obbligo del tributo.

Quest'ultimo intervento del legislatore era stato preceduto da quell'operato con la legge 120 del 2010 che aveva introdotto all'articolo 94 bis del Codice, destinato a contrastare l'immatricolazione fittizia dei veicoli stradali, ricercata, tra le altre finalità, anche per quella di evitare il pagamento della tassa novellistica, ovvero prevenire il fermo fiscale del veicolo per omesso pagamento del tributo.

La necessità di rivedere il quadro normativo è dimostrata altresì dalle continue modifiche apportate alle modalità di pagamento del tributo che il decreto fiscale 2020 che hanno reso possibile a partire dal 1 Gennaio 2020, attraverso il circuito dei pagamenti digitali della pubblica amministrazione "PagoPA", resasi necessaria per evitare i pagamenti fuori Regione, e le conseguenti procedure di compensazione, di estrema complessità e difficoltà. IL tema era stato affrontato in sede di Conferenza Permanente Stato-Regioni del 26.02.2018. In quella sede la Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, aveva affrontato alcune problematiche relative alla "mobilità" del bollo auto. Poiché dal biennio 2006- 2007 non si è più proceduto alla compensazione interregionale delle Tasse automobilistiche a causa delle problematiche di verifica dei dati, la Conferenza decideva che «sulla base della matrice dei dati complessivi della riscossione della tassa automobilistica oggetto di potenziale compensazione interregionale dal 2009 al 2016 (sistema Sgata, Archivio delle Tasse Automobilistiche) che il Dipartimento delle Finanze (Ministero dell'Economia e delle finanze) rende disponibile - si potrà procedere utilizzando il metodo che consente di gestire la mobilità sanitaria interregionale». Con le nuove modalità di pagamento dovrebbe ridursi di molto il fenomeno della mobilità della tassa automobilistica, che dovrà essere pagata nella regione di residenza e con il sistema digitale e la pubblica amministrazione.

BIBLIOGRAFIA

Cassazione Civile, 01/06/2000, Sentenza n° 7268

Cassazione Civile, 08/02/1997, Sentenza n° 1212

Cassazione Civile, 10/09/2002, Sentenza n° 13165

Cassazione Civile, 18/07/1990, Sentenza n° 7336

Corte di Cassazione, 06/10/1995, Sentenza n° 10508

Cassazione civile, 04/04/1996, Sentenza n° 3148

Cassazione civile, 14/02/1990, Sentenza n° 1089

Cassazione civile, 20/11/1985, Sentenza n° 5710

Cassazione civile, 04/12/1996, Sentenza n° 1082

Cassazione civile, 08/09/1999, Sentenza n° 9554

Cassazione civile, 26/10/1998, Sentenza n° 10636

Cassazione Civile, 11/06/2000, Sentenza n° 13672

Cassazione Civile, 09/03/2007, Sentenza n° 5412

Cassazione Civile, 25/06/ 2008, Sentenza n° 17439

Cassazione Civile, 28/04/2006, Sentenza n° 10111

Cassazione Civile, 26/02/2019, Sentenza n° 5577

Cassazione, 10/12/2009, Sentenza n° 25790

Cassazione penale, 20/06/1990 in Foro It. 1990, II, n° 637.

Cassazione penale, 15/06/1984, Sentenza n° 5655

Corte di Cassazione, 06/06/2014, Sentenza n° 12754

Corte di Cassazione, 11/05/2009, Sentenza n° 10672

Corte di Cassazione, 08/03/2000, Sentenza n° 2642

Corte di Cassazione, 09/01/2014, Sentenza n° 259

Corte di Cassazione, 18/07/1994, Sent. n° 8154

Corte di Cassazione, 15/05/2019, Ordinanza n° 12901

Corte Costituzionale, 20/05/2019, Sentenza n° 122

Corte Costituzionale, 03/07/1967, Sentenza n° 78

Corte Costituzionale, 24/03/1988, Sentenza n° 364

Corte Costituzionale, 24/04/2009, Sentenza n°119

Corte Costituzionale, 26/06/1996, Sentenza n° 233

Corte Costituzionale, 20/05/2019, Sentenza n° 122

Tribunale Bari, Sentenza 04/09/2006, Sentenza n° 2153

Comm. Trib. Prov.le Asti, 29/03/2017, Sentenza n° 80

Circolare MEF n° 180/E del 10 luglio 1998

Circolare MEF n° 23/E del 9 giugno 2015

Circolare MEF n° 29/E del 7 agosto 2015

Legge 689/1981, Modifiche al sistema penale.

D.L. 953/1982, Misure in materia tributaria

Legge 449/1997, Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica

TUIR, Testo unico delle imposte sui redditi, DPR 22 dicembre 1986, n. 917

Legge 190/2014, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato

D.Lgs. 472/1997, 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

D.Lgs. 158/2015, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23

Fanelli R., “Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016”, XIII Edizione Milano: Ipsoa, 2016

Tesaro F., “Una riforma a doppia velocità”, in “Il Sole 24 Ore”, Norme e Tributi, 3 ottobre 1997, n. 270

Fiandaca G., Musco E., “Diritto Penale. Parte generale”, Ediz. Zanichelli, 2019

Caggiano F., “Depenalizzazione e Sistema Sanzionatorio amministrativo”, Ediz. Simone, 2011

Calesini G., “Le leggi di Pubblica Sicurezza”, Ediz. Laurus Robuffo, 2009

Del Federico L., “Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario”, Ediz. Giuffrè, 1993

Santo Gallo S., “La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni”, in Tribuna Finanziaria, 2009

Paolo Vitucci, AA.VV., “Il Codice Civile-Commentario: La prescrizione. Tomo secondo articoli 2941-2963”, Ediz. Giuffrè.

Spinelli G., “La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto”, Edit. Giuffrè, 1954,

Giuliani G., Giuliani F., “Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie”, Ediz. Giappichelli, 2013

Simone Balduino, “La Disciplina Giuridica della Circolazione Stradale”, Ediz. Sapignoli 1990.

Simone Balduino, “Il Codice della Strada e le leggi Complementari” Edizione BS consulting, 2019

Falsitta G., “Corso istituzionale di diritto tributario”, Edizioni Cedam, 2012

Mantovani F., Diritto penale. Parte Generale, IX Edizione, Padova: Cedam, 2015

Bellagamba G., Cariti G., “Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie”, Ediz. Giuffrè, 2007

Fantozzi A., “Diritto tributario”, IV Edizione Torino: Utet, 2012

Procopio M., “Il sistema tributario italiano. Principi istituzionali”, I Edizione, Padova: Cedam, Ottobre 2013

Del Federico L., “Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario”, in AA.VV. “Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale”

Cagnazzo A., Toschei S. “La sanzione amministrativa -Principi Generali”, Editore Giappichelli, Dicembre 2011

Nicola F. De Feo, “Il Manuale dell’Illecito amministrativo e depenalizzato” Maggioli Editore, 2001.

Aldo Carrato, “L’opposizione alle sanzioni amministrative”, CEDAM, Padova 2016

«www.comuni-italiani.it/statistiche/veicoli.html»

RIASSUNTO

Le procedure di applicazione delle sanzioni previste per le violazioni alle norme del Codice della Strada, in via generale, sono quelle contenute nel Titolo I della legge 24/11/1981, n. 689 e non poteva che essere così, visto che la prima depenalizzazione fu provata nel 1967, con la legge del 5 maggio n° 17, su alcune norme del Codice della Strada e riguardava quei comportamenti ritenuti meno pericolosi. Da allora, la depenalizzazione si è estesa alla stragrande maggioranza dell'intero ordinamento penale, attraverso tappe fondamentali, come la legge 24 novembre 1981, n.689, che disciplinava, per la prima volta, i principi generali degli illeciti amministrativi; il D.Lgs. 480 del 1984, che depenalizzava gran parte del TULPS; il D.Lgs. 507/1999, che depenalizzava i reati minori, analiticamente individuati e, in ultimo, con il D.Lgs. n. 8 del 2016, che ha depenalizzato tutti i reati puniti con la sola pena della multa o dell'ammenda. I principi generali degli illeciti amministrativi della legge 689/81, mutuati dal diritto penale, costituiscono il riferimento costante per i procedimenti sanzionatori per violazioni punite con sanzioni amministrative. I principi fondamentali sono:

- il principio di legalità (art. 1), per cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di leggi introdotte prima che la violazione sia commessa;
- la capacità di intendere e di volere (art. 2), che sancisce l'impossibilità di assoggettare a sanzioni amministrative chi al momento del fatto era minorenne o non aveva, in base ai criteri indicati dal Codice Penale, la capacità di intendere e di volere, salvo che lo stato di incapacità non derivi da colpa o fosse dallo stesso preordinato;
- l'elemento soggettivo (art.3), per cui chi effettui una violazione cui è applicabile una sanzione amministrativa è responsabile della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Nel caso in cui la violazione è commessa per errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da sua colpa;
- le cause di esclusione della responsabilità (art. 4), per cui chi ha commesso il fatto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima, in stato di necessità o di legittima difesa non risponde della violazione commessa. Se la violazione è commessa per ordine dell'autorità, sarà il pubblico ufficiale ordinante a rispondere della stessa.
- il concorso di persone (art. 5), per cui se più soggetti concorrono ad una violazione amministrativa, questi risponderanno in solido della sanzione, salvo diversa disposizione di legge;
- la solidarietà (art. 6), che indica come obbligato in solido al pagamento della sanzione con l'autore della violazione il proprietario o l'usufruttuario della cosa che utilizzata o destinata a commettere l'infrazione, o il titolare di un diritto personale di godimento se trattasi di bene immobile. Se la violazione è commessa da persona capace di intendere e di volere ma soggetta all'altrui autorità, direzione o vigilanza, è

obbligata in solido con l'autore della violazione la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto. Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica o, comunque, di un imprenditore, nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica o l'ente o l'imprenditore è l'obbligato in solido con l'autore della violazione;

- la non trasmissibilità dell'obbligazione (art. 7), che precisa come l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmetta agli eredi. Questo principio è di derivazione penalistica, infatti, in virtù del principio di personalità della responsabilità, nessuno può essere chiamato a rispondere del fatto illecito altrui;
- il concorso formale (art. 8), per cui qualora chi violi diverse disposizioni che prevedano sanzioni amministrative o commetta più violazioni della stessa disposizione, soggiace alla sanzione prevista per la violazione più grave tra le stesse, aumentata sino al triplo. Alla stessa sanzione prevista dal precedente comma soggiace anche chi con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno posto in essere in violazione di norme che stabiliscono sanzioni amministrative, commette, anche in tempi diversi, più violazioni della stessa o di diverse norme di legge in materia di previdenza ed assistenza obbligatorie;
- la reiterazione delle violazioni (art. 8-bis), secondo cui si ha reiterazione quando, nei cinque anni successivi alla commissione di una violazione amministrativa, lo stesso soggetto commette un'altra violazione della stessa indole, cioè per la natura dei fatti che le costituiscono o per le modalità della condotta, presentano una sostanziale omogeneità o caratteri fondamentali comuni. Si ha reiterazione anche quando più violazioni della stessa indole commesse nel quinquennio sono accertate con unico provvedimento esecutivo. Non vi è reiterazione qualora le violazioni amministrative successive alla prima sono commesse in tempi ravvicinati e riconducibili ad una programmazione unitaria. Gli effetti della reiterazione cessano di diritto, in ogni caso, se il provvedimento che accerta la precedente violazione è annullato;
- il principio di specialità (art. 9), per cui quando uno stesso fatto è punito sia da una disposizione penale, sia da una o più disposizioni che prevedono una o più sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale. Si fa eccezione quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione regionale o delle province autonome di Trento e di Bolzano che preveda una sanzione amministrativa, in quanto si applica in ogni caso la disposizione penale, salvo che quest'ultima sia applicabile solo in mancanza di altre disposizioni penali.

Di altrettanta importanza è l'art. 13 che tratta gli atti di accertamento. L'accertamento delle violazioni è assegnato agli organi addetti alla sorveglianza sulla disposizione infranta e agli ufficiali e agenti di P.G. Questi possono assumere informazioni e procedere a ispezioni di cose e di luoghi diversi dalla privata dimora, a rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici e ad ogni altra preparazione tecnica, nonché procedere al sequestro cautelare delle cose che possono formare oggetto di confisca amministrativa. Seguendo

l'evoluzione normativa della disciplina di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, è di rilievo il Decreto Legislativo n°472 del 18 dicembre 1997 che detta i principi generali di tale materia e ha riformato profondamente il sistema sanzionatorio tributario previgente dando risposte valide alle esigenze avvertite da tempo. I principi più importanti sono così riassumibili: il principio di personalità (art.2, c.2), per cui la sanzione è riferibile alla persona fisica, quale contribuente, che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Inoltre dal 2003, col D.l. 269, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, comportando perciò il reinserimento del principio della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative; il principio di legalità (art. 3), secondo il quale, per comminare una sanzione amministrativa, è necessaria una legge o un atto avente forza, che fissi l'illecito amministrativo, al cui accertamento essa consegue, quindi vietandone la retroattività; il principio del favor rei (art. 3, c. 3), che prevede espressamente l'applicazione della sanzione più favorevole per il trasgressore anche se la violazione è stata posta in essere in vigore di un precetto, che dispone una misura sanzionatoria più grave, di fatto costituendo una deroga al principio di irretroattività della legge sopravvenuta, che determina conseguenze, in termini sanzionatori, più favorevoli per il destinatario della sanzione;

- l'imputabilità (art. 4), per cui non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento del fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere, secondo i criteri indicati dal codice penale, secondo cui l'imputabilità è il presupposto minimo di maturità di una persona, alla quale può essere chiesto di rispondere di un comportamento, volontario o colposo. Se la persona è di età inferiore a quattordici anni, è considerato dalla legge non imputabile;
- la colpevolezza (art. 5), che sancisce che ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa (si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline) o colposa, precisando poi che si tratta di 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;
- il concorso di persone (art. 9), che si verifica quando più soggetti pongono in essere il comportamento che determina la violazione della norma tributaria e ciascuno di essi soggiace alla sanzione da essa disposta. Non si realizza quindi coobbligazione e il pagamento di uno dei soggetti libera gli altri solo nel caso la violazione consiste nell'omissione di comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti;
- il concorso di violazioni e continuazione (art. 12), il quale sancisce che quando con una sola azione o con un comportamento omissivo, il soggetto passivo viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (concorso formale) o quando con molteplici azioni o omissioni, il contribuente trasgredisce la stessa disposizione compiendo più violazioni formali (concorso materiale), la sanzione da irrogare è quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata dal quarto al doppio;

- le cause di non punibilità (art. 6), che indica come l'agente non sia responsabile qualora la violazione è conseguenza di errore sul fatto; l'autore della violazione non sia punibile qualora la portata e l'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce siano incerti, l'ignoranza della legge tributaria sia stata inevitabile o se chi ha commesso la violazione l'abbia fatto per cause di forza maggiore; il contribuente, il responsabile e il sostituto d'imposta non siano punibili qualora dimostrino che il mancato pagamento del tributo sia da imputare a fatto addebitabile esclusivamente a terzi che sia stato denunciato all'Autorità giudiziaria;
- i criteri di determinazione della sanzione (art. 7), quali la gravità delle violazioni, la condotta dell'autore successiva alla commissione della violazione, la personalità dell'autore, determinata anche da un accurato esame dei precedenti fiscali e le condizioni economiche e sociali dell'autore;
- l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi (art. 8), che ha confermato la non trasmissibilità dell'obbligazione conseguente all'applicazione di una sanzione amministrativa tributaria, anche in riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Al D.Lgs. 472/1997 sono poi state apportate modifiche nel 2015 col Capo II del D.Lgs. 158/2015, costituito unicamente dall'art. 16. In particolare, l'intervento di revisione incide sul principio della recidiva infratriennale, eliminando la discrezionalità nell'applicazione rimessa agli Uffici impositori. In luogo della recidiva, viene disposta una sanzione aumentata per coloro che, nei tre anni precedenti, hanno posto in essere una violazione della stessa indole, tranne qualora comporterebbe una sproporzione tra l'entità del tributo a cui la violazione si riferisce e la sanzione irrogata. Con riferimento ai responsabili delle sanzioni amministrative viene disposta la solidarietà nel pagamento della sanzione tra colui che ha commesso la violazione e il soggetto, nell'interesse del quale, è stata commessa la violazione stessa. Inoltre, con la modifica apportata dal D.Lgs. 158/2015, per poter beneficiare di una sanzione ridotta, si deve procedere alla regolarizzazione della posizione entro un termine di 90 giorni, dalla data di errore o di omissione o dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione. All'art. 13 del D.Lgs. 158 del 2015 viene introdotto il nuovo ravvedimento operoso che sana l'omesso, tardivo, parziale o inesatto versamento di imposte o tasse, con l'applicazione di una sanzione ridotta, che dipende dal momento in cui il soggetto obbligato, si ravvede. Esso abbatte di molto l'onere dovuto nel caso di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate. In particolare sono state introdotte le lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater) al comma 1 dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997, ripotanti nuove misure di riduzione della sanzione al fine di premiare maggiormente il contribuente che si attivi tempestivamente alla regolarizzazione della sanzione originatasi dalla violazione commessa cui la Circolare n°23/E del 2015 rilasciata dal MEF fornisce alcuni chiarimenti in ambito applicativo. Tra le sanzioni amministrative tributarie troviamo, quindi, quelle riguardanti i veicoli stradali. Le tasse automobilistiche hanno seguito l'evoluzione storica dell'intero mondo della circolazione stradale e negli ultimi anni hanno cambiato natura giuridica. Istituite nel 1953 con il DPR n. 39, come tassa di circolazione, fondavano l'obbligo di corrispondere un'imposta non sulla proprietà del veicolo, bensì sulla

circolazione dello stesso, ove per circolazione si intendeva “il movimento, alternato a soste e a fermate di un veicolo che si realizza su un’area pubblica, definita strada”. Proprio in virtù di tale natura giuridica, era previsto l’obbligo di esporre, sul parabrezza del veicolo, il contrassegno ufficiale, comprovante l’avvenuto pagamento della tassa comunemente nota come bollo auto. Anche i veicoli esentati dall’obbligo del pagamento della tassa dovevano esporre il contrassegno di esenzione, rilasciato dall’intendenza di finanza. La normativa disciplinava analiticamente anche le riduzioni e le agevolazioni, consistente nel riconoscimento di pagamenti ridotti, in ragione della destinazione particolare dei veicoli, e soprattutto la chiarissima definizione delle violazioni e delle procedure, al quale era dedicato interamente il Titolo V e l’allegato 2. gli organi competenti all’accertamento delle violazioni non costituenti reato, allargando il campo anche a tutti gli uffici deputati al controllo delle strade, ai quali facevano capo i cantonieri, peculiare figura di operatori dedicati alla cura e alla tutela delle strade e che avevano nei mancipes della Roma antica il riferimento storico. All’atto dell’accertamento l’operatore provvedeva alla redazione di un verbale che veniva poi trasmesso all’intendenza di finanza, la quale provvedeva successivamente a contestare la violazione secondo la tabella dell’allegato 2, definendo concretamente l’entità della stessa, tra il minimo e il massimo. Questa architettura, subiva una prima rivisitazione dalla legge 24 gennaio 1978, n. 27 con l’obiettivo di ridefinire le soprattasse conseguenti all’accertamento di violazioni e l’obbligo del pagamento delle tasse automobilistiche, tramite una determinazione a priori delle soprattasse previste per il mancato o ritardato pagamento, con l’introduzione di una sorta di ravvedimento operoso ante litteram, facilitando enormemente la regolarizzazione dell’obbligo anche successivamente alla scadenza, e snellendo le procedure di verbalizzazione. Queste ultime in particolare erano completamente riscritte dall’articolo 2 della stessa legge, che derogava ancor più alla disciplina generale e ne descrivevano un procedimento particolareggiato e previdente, parte di una disciplina fortemente innovativa che consentiva la regolarizzazione del pagamento anche una volta scaduto il termine, allargava la competenza alla formale contestazione della violazione anche a tutti i funzionari che esercitavano la competenza in tema di polizia stradale, escludeva l’intervento dell’intendenza di finanza nella determinazione della sanzione successiva, lasciata all’ufficio del registro e predeterminata e consentiva al destinatario della verbalizzazione di estinguere il tutto mediante il pagamento della tassa non corrisposta e di 1/3 della sovrattassa applicata. Nel 1982, appena quattro anni dopo della emanazione della legge 27/1978, il legislatore interveniva nuovamente modificando radicalmente la natura giuridica del tributo, passando da tassa di circolazione a tassa di proprietà e disegnando un nuovo quadro estremamente complesso nel quale le profonde innovazioni introdotte, come la natura giuridica del tributo, correlata alla immatricolazione, cioè alla iscrizione nei pubblici registri automobilistici, determinava la necessità di definire istituti giuridici nuovi in ordine alla decorrenza dell’obbligo, alla interruzione, al ripristino e alla cessazione, che dovevano essere coordinati con il DPR n. 39/1953 e la legge 27/1978. La suddetta legge inoltre ha “regionalizzato” disponendo che “a decorrere dal 1° gennaio 1999 la riscossione, l’accertamento, il recupero, i rimborsi, l’applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo alle tasse automobilistiche non erariali sono demandati alle regioni a statuto ordinario...” portando ad una vera e propria fioritura di regimi di agevolazione e di

esenzioni che variano da regione a regione. In via generale e salvo particolarità di singole legislazioni di qualche regione, in via generale sono previste una grande varietà di agevolazioni fiscali, che possono assumere le vesti di esenzioni o di riduzione della tassa. Ad oggi il quadro normativo, successivo ai decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997, presenta la criticità tipica di molte aree del nostro ordinamento giuridico costituito dalla farraginosità delle norme e dal mancato coordinamento delle stesse. Ad esempio le numerose fonti del quadro normativo della tassa sui veicoli “non velisti”, complesso e articolato o, particolarmente rilevante, la disparità delle esenzioni e delle riduzioni, che portano a vere e proprie migrazioni di veicoli alla ricerca di intestazioni nelle regioni dove queste sono maggiori. In questo quadro si presenta l’istituto giuridico della prescrizione che determina il venir meno della pretesa giuridica all’adempimento, a causa del trascorrere del tempo. Nel campo delle sanzioni amministrative tributarie, la prescrizione è disciplinata dall’articolo fissata in cinque anni, mentre quella relativa alle imposte ai termini di 10 anni, ai sensi dell’articolo 2946 del codice civile, salvo diversa prescrizione di leggi speciali. In materia di tasse automobilistiche, invece, si possono verificare le seguenti ipotesi:

- omesso pagamento della tassa senza avviso di accertamento da parte della pubblica amministrazione: la prescrizione è triennale ai sensi dell’articolo cinque del decreto legge 953 del 1982;
- omesso pagamento della tassa, con avviso di accertamento o di cartella esattoriale entro il termine di tre anni dalla data di scadenza del tributo: la prescrizione è quinquennale ai sensi dell’articolo 2953 del codice civile;
- omesso pagamento della tassa con impugnativa dell’interessato e intervento di titolo giudiziale divenuto definitivo: la prescrizione decennale ai sensi dell’articolo 2946 del codice civile.

L’omesso pagamento della tassa automobilistica e il pagamento in misura inferiore a quanto dovuto e della sanzione costituisce un illecito tributario. Colui che omette o effettua il pagamento tardivamente può fare ricorso al ravvedimento, un istituto giuridico disciplinato dall’art 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, e consiste nel pagamento spontaneo di quanto dovuto, prima che l’Amministrazione abbia iniziato un’attività di accertamento ed entro il termine di un anno dal momento in cui doveva avvenire il pagamento della tassa, beneficiando di una riduzione della sanzione a seconda di quando venga effettuato il pagamento (entro un anno). L’obbligo del pagamento della tassa si interrompe con la cancellazione del veicolo dai pubblici registri automobilistici. La cancellazione dai Pubblici registri dei veicoli soggetti ad iscrizione al P.R.A. è una sanzione accessoria al mancato pagamento della tassa per almeno tre anni consecutivi.

Il quadro normativo dedicato alle tasse automobilistiche, estremamente complesso e farraginoso, richiede una rivisitazione generale ed un coordinamento con il codice della strada che disciplina gli aspetti amministrativi della immatricolazione dei veicoli, dell’uso e quali sono destinati e della cessazione dalla circolazione per esportazione definitivo demolizione.

Ai fini dell'obbligo del tributo costituiscono riferimenti giuridici i seguenti parametri: l'immatricolazione, la destinazione ed uso del veicolo, la sospensione della circolazione perché riconsegnato per la vendita, l'esportazione definitiva e la demolizione. È evidente allora che essi debbano essere necessariamente coordinati con la normativa fiscale dedicata alla tassa automobilistica. È auspicabile, pertanto, che il legislatore intervenga decisamente riportando il quadro normativo dell'intera disciplina del tributo ad un'architettura perfettamente coordinata con la legislazione stradale attuale, anche in relazione agli ultimi interventi operati con la legge 113 del 2018, che ha riscritto l'articolo 93 del Codice della strada, relativo alle immatricolazioni, e l'articolo 132, riguardante la circolazione in Italia dei veicoli immatricolati all'estero, per contrastare la diffusa tendenza di immatricolare dei veicoli in altri paesi dell'Unione Europea per aggirare l'obbligo del tributo. Quest'ultimo intervento del legislatore era stato preceduto da quell'operato con la legge 120 del 2010 che aveva introdotto all'articolo 94 bis del Codice, destinato a contrastare l'immatricolazione fittizia dei veicoli stradali, ricercata, tra le altre finalità, anche per quella di evitare il pagamento della tassa novellistica, ovvero prevenire il fermo fiscale del veicolo per omesso pagamento del tributo. La necessità di rivedere il quadro normativo è dimostrata altresì dalle continue modifiche apportate alle modalità di pagamento del tributo che il decreto fiscale 2020 che hanno reso possibile a partire dal 1° gennaio 2020, attraverso il circuito dei pagamenti digitali della pubblica amministrazione "PagoPA", resasi necessaria per evitare i pagamenti fuori Regione, e le conseguenti procedure di compensazione, di estrema complessità e difficoltà. Il tema era stato affrontato in sede di Conferenza Permanente Stato-Regioni del 26.02.2018. In quella sede la Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, aveva affrontato alcune problematiche relative alla "mobilità" del bollo auto. Poiché dal biennio 2006- 2007 non si è più proceduto alla compensazione interregionale delle Tasse automobilistiche a causa delle problematiche di verifica dei dati, la Conferenza decideva che «sulla base della matrice dei dati complessivi della riscossione della tassa automobilistica oggetto di potenziale compensazione interregionale dal 2009 al 2016 (sistema Sgata, Archivio delle Tasse Automobilistiche) che il Dipartimento delle Finanze (Ministero dell'Economia e delle finanze) rende disponibile - si potrà procedere utilizzando il metodo che consente di gestire la mobilità sanitaria interregionale». Con le nuove modalità di pagamento dovrebbe ridursi di molto il fenomeno della mobilità della tassa automobilistica, che dovrà essere pagata nella regione di residenza e con il sistema digitale e la pubblica amministrazione.