

Ne bis in idem ed altre sanzioni (artt. 41 – 62)

D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173

Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali

D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87

Revisione del sistema sanzionatorio tributario

31 gennaio 2025 – Università degli studi di Ferrara

Francesco Castro

Dottorando di ricerca

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 41 – 54)

Titolo IV	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE, SUCCESSIONI E DONAZIONI, BOLLO	
Capo I	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA DI REGISTRO	Artt. 41 – 45
Capo II	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE	Art. 46
Capo III	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI	Artt. 47 – 50
Capo IV	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA DI BOLLO	Artt. 51 – 54

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 41 – 54)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 41	Art. 69 del DPR 131/86	Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia 1. Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è punito con la sanzione amministrativa pari al 120 per cento dell'imposta dovuta. Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del 45 per cento dell'ammontare delle imposte dovute.	Registro Prima dal 120% al 240% Se la richiesta di registrazione era effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, dal 60% al 120%, con un minimo di euro 200.
Art. 42	Art. 71 del DPR 131/86	Insufficiente dichiarazione di valore 1. Se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti di cui all'articolo 51, commi 3 e 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa pari al 70 per cento della maggiore imposta dovuta. Per i beni e i diritti di cui all'articolo 52, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, la sanzione si applica anche se la differenza non è superiore al quarto del valore accertato.	Registro Prima dal 100% al 200%
Art. 43	Art. 72 del DPR 131/86	Occultazione di corrispettivo 1. Se viene occultato anche in parte il corrispettivo convenuto, si applica la sanzione amministrativa pari al 120 per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto, tuttavia, l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 42.	Registro Prima dal 120% al 240%
Art. 44	Art. 73 del DPR 131/86	Omessa o irregolare tenuta o presentazione del repertorio 1. Per l'omessa presentazione del repertorio ai sensi dell'articolo 68, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, i pubblici ufficiali sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 5.000. 2. I pubblici ufficiali che non hanno osservato le disposizioni dell'articolo 67 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000. 3. Se la presentazione del repertorio avviene con ritardo superiore a sessanta giorni ovvero la sua regolarizzazione non avviene nel termine stabilito dall'amministrazione finanziaria, i pubblici ufficiali possono essere sospesi dalle funzioni per un periodo non superiore a sei mesi. 4. Il procuratore della Repubblica, su rapporto dell'Agenzia delle entrate, chiede all'autorità competente l'applicazione della sanzione accessoria prevista dal comma 3.	Registro Nessuna modifica sostanziale (solo AdE e prima Ufficio del registro)
Art. 45	Art. 74 del DPR 131/86	Altre infrazioni 1. Chi dichiara di non possedere, rifiuta di esibire o sottrae comunque all'ispezione le scritture contabili rilevanti per l'applicazione dell'articolo 51, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e chi non ottempera alle richieste degli uffici dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 63 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, è punito con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. 2. Per le violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 si applicano le disposizioni di cui ai titoli II e III.	Registro Come punto precedente.

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 41 – 54)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 46	Art. 9 del Dlgs n. 347/90	Omissione della trascrizione e delle annotazioni 1. Chi omette la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie è punito con la sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta. Se la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie sono effettuate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa pari al 45 per cento dell'ammontare delle imposte dovute. 2. Se l'omissione riguarda trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, si applica la sanzione amministrativa da euro 100 a euro 2.000, ridotta a euro 50 se la richiesta è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni.	Ipotecaria e catastale Prima dal 100% al 200% Se la richiesta di registrazione era effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, 50%.
Art. 47	Art. 50 del Dlgs n. 346/90	Omissione della dichiarazione 1. Chi omette di presentare la dichiarazione della successione, quella sostitutiva o la dichiarazione integrativa è punito con la sanzione amministrativa pari al 120 per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del 45 per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500.	Successioni e donazioni Prima dal 120% al 240% Se la richiesta di registrazione era effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, dal 60% al 120%.
Art. 48	Art. 51 del Dlgs n. 346/90	Infedeltà della dichiarazione 1. Chi omette l'indicazione di dati o elementi rilevanti per la liquidazione o riliquidazione dell'imposta o li indica in maniera infedele, ovvero espone passività in tutto o in parte inesistenti, è punito con sanzione amministrativa pari all'80 per cento della differenza di imposta. La stessa sanzione si applica, con riferimento all'imposta corrispondente, a chi rilascia o sottoscrive attestazioni o altri documenti rilevanti per la determinazione delle passività deducibili contenenti dati o elementi non rispondenti al vero. 2. La sanzione di cui al comma 1 non si applica relativamente all'imposta corrispondente al maggior valore definitivamente accertato dei beni e dei diritti diversi da quelli indicati nell'articolo 34, comma 5, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato. 3. Se l'omissione o l'infedeltà attengono a dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. La stessa sanzione si applica per la mancata allegazione alle dichiarazioni dei documenti prescritti o dei prospetti rilevanti ai fini della liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie, ovvero nel caso di inesattezza o di irregolarità dei prospetti medesimi. La sanzione è ridotta alla metà se si provvede alla regolarizzazione nel termine di sessanta giorni dalla richiesta dell'ufficio.	Successioni e donazioni Prima dal 100% al 200%.

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 41 – 54)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 49	Art. 53 del Dlgs n. 346/90	Omessa o irregolare tenuta o presentazione del repertorio 1. L'erede o il legatario, al quale sono stati devoluti beni culturali, è punito, nei casi previsti nell'articolo 13, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, con la sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta ai sensi dell'articolo 32 o dell'articolo 35 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990, in dipendenza della inclusione dei beni nell'attivo ereditario o della esclusione della riduzione d'imposta di cui all'articolo 25, comma 2, del medesimo testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990. 2. Chi viola i divieti stabiliti dall'articolo 48, commi da 2 a 4, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990, o non adempie all'obbligo di cui al comma 5 dello stesso articolo, è punito con la sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta o della maggior imposta dovuta in relazione ai beni e ai diritti ai quali si riferisce la violazione. 3. In caso di violazione delle disposizioni di cui all'articolo 48, comma 6, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990, i soggetti ivi indicati ovvero quelli indicati nel comma 7 del predetto articolo, nonché i concedenti o i depositari, sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 del pari applicabile a chi: a) non ottempera alle richieste dell'ufficio o comunica dati incompleti o infedeli; b) dichiara di non possedere, rifiuta di esibire o sottrae all'ispezione documenti o scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza; c) rifiuta di sottoscrivere l'attestazione di cui all'articolo 23, comma 3, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990, di consegnare agli obbligati alla dichiarazione i titoli delle passività o non permette che ne sia fatta copia autentica, di consegnare o di rilasciare agli stessi gli estratti e le copie autentiche di cui al richiamato articolo 23 e all'articolo 30, comma 1, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990. 4. La sanzione indicata nei commi 2 e 3 è raddoppiata per la violazione di obblighi o di divieti posti a carico di pubblici ufficiali o di pubblici impiegati, ovvero di banche, società di credito o di intermediazione o di Poste Italiane S.p.A.	Successioni e donazioni Prima dal 100% al 200%.
Art. 50	Art. 54 del Dlgs n. 346/90	Determinazione della sanzione amministrativa 1. Nella determinazione della sanzione commisurata all'imposta o alla maggiore imposta, questa è assunta al netto delle riduzioni e delle detrazioni di cui agli articoli 25 e 26 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.	Successioni e donazioni

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 41 – 54)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 51	Art. 24 del DPR n. 642/72	Sanzioni a carico di soggetti tenuti a specifici adempimenti 1. L'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, è punita, per ogni atto, documento o registro, con sanzione amministrativa da euro 100 a euro 200.	Bollo
Art. 52	Art. 25 del DPR n. 642/72	Omesso od insufficiente pagamento dell'imposta ed omessa o infedele dichiarazione di conguaglio 1. Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, a una sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta. 2. Salvo quanto previsto dall'articolo 32, secondo comma, della legge 24 maggio 1977, n. 227, le violazioni relative alle cambiali sono punite con la sanzione amministrativa da due a dieci volte l'imposta, con un minimo di euro 100. 3. L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dal quinto e dall'ultimo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, è punita con la sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta dovuta. Se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del 45 per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta.	Bollo Prima dal 100% al 500% (comma 1) Prima dal 100% al 200% (comma 2) Prima al 50% se conguaglio entro 30 giorni (comma 2)
Art. 53	Art. 26 del DPR n. 642/72	Violazioni in materia di uso delle macchine bollatrici 1. L'utente delle macchine bollatrici che non osservi i divieti di cui all'articolo 14, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, è punito con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 5.000.	Bollo
Art. 54	Art. 27 del DPR n. 642/72	Violazioni in materia di valori di bollo precedentemente usati 1. Chi detiene per lo smercio ovvero smercia carta bollata, marche o altri valori di bollo precedentemente usati è punito con le pene stabilite dall'articolo 466 del codice penale.	Bollo

Altre sanzioni – Titolo V (artt. 55 – 62)

Titolo V	SANZIONI IN MATERIA DI TRIBUTI ERARIALI MINORI (IMPOSTA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE; IMPOSTA SU ASSICURAZIONI PRIVATE E CONTRATTI VITALIZI; IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI; CANONE RAI)	
Capo I	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE E SU ASSICURAZIONI PRIVATE E CONTRATTI VITALIZI	Artt. 55 – 57
Capo II	SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI	Art. 58 – 60
Capo III	SANZIONI IN MATERIA DI ABBONAMENTI ALLE RADIOAUDIZIONI E CANONE RAI IN BOLLETTA	Artt. 61 – 62

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 55 – 62)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 55	Art. 9 del DPR n. 641/72	Sanzioni in materia di tasse sulle concessioni governative 1. Chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa è punito con la sanzione amministrativa pari al 90 per cento della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a euro 100. 2. Il pubblico ufficiale che emette atti soggetti a tasse sulle concessioni governative senza che sia stato effettuato pagamento del tributo è punito con la sanzione amministrativa da euro 100 a euro 500 ed è tenuto al pagamento del tributo medesimo, salvo regresso.	Concessioni governative Prima dal 100% al 200%.
Art. 56	Art. 24 della L. n. 1216/61	Sanzioni in materia di imposte su assicurazioni private e contratti vitalizi 1. Le violazioni alle disposizioni in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi di cui al testo unico dei tributi erariali minori sono punite con le seguenti sanzioni amministrative: a) omessa tenuta e conservazione dei registri dei premi secondo le previsioni degli articoli 7, 8 e 11 del testo unico dei tributi erariali minori, da euro 2.000 a euro 5.000; b) omessa iscrizione nei registri dei premi di partite soggette ad imposta, pari al 100 per cento dell'imposta dovuta sulle partite non registrate; c) infedele indicazione dell'imponibile o della specie di assicurazione nei registri dei premi, pari al 70 per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata o indicata come soggetta ad imposta o dovuta in più per differenza di aliquota; d) mancata esibizione dei registri dei premi nei casi di cui all'articolo 14 del testo unico dei tributi erariali minori e violazione delle altre disposizioni contemplate nello stesso articolo 14, da euro 1.000 a euro 4.000; e) infedele indicazione dell'imponibile nelle polizze di assicurazione e nelle relative ricevute, pari al 70 per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata, con un minimo di euro 100; f) inosservanza delle disposizioni di cui all'articolo 8, comma 2, lettere a) e b) del testo unico dei tributi erariali minori, da euro 100 a euro 500; g) mancata conservazione degli originari rendiconti di cui all'articolo 8, comma 2, lettera c), del testo unico dei tributi erariali minori e degli originari contratti prescritti dall'articolo 11, comma 3, del medesimo testo unico, da euro 100 a euro 500; h) omessa presentazione nel prescritto termine della denuncia di cui agli articoli 12 e 13 del testo unico dei tributi erariali minori, pari al 100 per cento dell'imposta dovuta sulla somma non denunciata, con un minimo di euro 100. Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti d'imposta effettuati relativamente ai premi incassati nel periodo di riferimento, nonché il credito dell'anno precedente del quale non è stato richiesto il rimborso; i) infedele denuncia di cui agli articoli 12 e 13 del testo unico dei tributi erariali minori, pari al 70 per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata, con un minimo di euro 100; l) inosservanza delle disposizioni di cui all'articolo 16, comma 2, del testo unico dei tributi erariali minori, da euro 100 a euro 500 a carico dell'assicuratore. L'assicuratore che si faccia rifondere un importo maggiore di quello dovuto, è altresì punito con sanzione amministrativa da euro 100 a euro 1000 ed è obbligato a rimborsare al contraente la somma indebitamente percetta; m) omessa presentazione nei prescritti termini della denuncia di cui all'articolo 19 del testo unico dei tributi erariali minori, da euro 250 a euro 1000; n) tardiva presentazione della denuncia di cui all'articolo 12 del testo unico dei tributi erariali minori, entro novanta giorni dal termine di cui al medesimo articolo 12, comma 2, euro 250.	Concessioni governative Prima dal 100% al 200% (lett. b) Dal 200% al 400% (lett. c) etc.

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 55 – 62)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 57	Art. 26 della L. n. 1216/61	Altre disposizioni 1. Le somme riscosse per le sanzioni amministrative previste dall'articolo 56 sono ripartite a norma della legge 7 febbraio 1951, n. 168, detratto il 10 per cento per spese inerenti alla riscossione.	Concessioni governative
Art. 58	Art. 32 del DPR n. 640/72	Sanzioni amministrative per violazioni concernenti la fatturazione e l'annotazione delle operazioni, nonché la presentazione della dichiarazione e il rilascio di titoli di accesso 1. Per l'omessa fatturazione o annotazione delle operazioni indicate nell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, si applica la sanzione pari al 60 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di euro 300. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica nella documentazione o nell'annotazione un'imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. 2. Per l'omessa presentazione della dichiarazione prescritta dagli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, o per la presentazione della stessa con indicazione di importi inferiori a quelli reali, si applica la sanzione pari al 90 per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, da presentarsi, rispettivamente, entro dieci giorni dalla fine di ciascun anno sociale ed entro il quinto giorno successivo al termine della data della manifestazione, sono presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del 45 per cento dell'ammontare dell'imposta con un minimo di 150 euro. 3. Per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, ovvero per l'emissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali, si applica la sanzione pari al 60 per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato con un minimo di euro 300. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali.	Intrattenimenti Prima 100% - 200% oppure 50% - 100%
Art. 59	Art. 33, comma 1, del DPR n. 640/72	Altre violazioni 1. Si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000 per: a) l'irregolare certificazione dei corrispettivi; b) la mancata o irregolare tenuta o conservazione dei registri e dei documenti obbligatori; c) l'omessa comunicazione degli intermediari incaricati della vendita dei titoli di accesso; d) la mancata emissione del documento riepilogativo degli incassi; e) l'omessa o infedele dichiarazione di effettuazione di attività; f) la mancata o irregolare compilazione delle distinte di contabilizzazione dei proventi delle case da gioco; g) l'omessa o infedele fornitura dei dati di cui all'articolo 74-quater, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; h) l'omessa o infedele comunicazione del numero e degli importi degli abbonamenti al concessionario di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, o all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente.	Mancato raccordo normativo in fase di codificazione - lett. g) e h)
Art. 60	Art. 33, commi 2 e 3, del DPR n. 640/72	Violazioni relative agli apparecchi misuratori fiscali e alle biglietterie automatizzate 1. Per l'omessa installazione degli apparecchi misuratori fiscali o delle biglietterie automatizzate si applica la sanzione da euro 2.000 a euro 4.000. 2. La mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione dei misuratori fiscali è punita con la sanzione da euro 250 a euro 2.000.	

Altre sanzioni – Titolo IV (artt. 55 – 62)

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 61	Art. 19 del RDL n. 246/38	Violazioni relative all'omesso o irregolare pagamento dell'abbonamento 1. Chiunque detenga uno o più apparecchi o altri dispositivi atti o adattabili alla ricezione delle diffusioni radiofoniche e televisive senza aver corrisposto il canone di abbonamento con l'osservanza delle disposizioni, dei modi e dei termini stabiliti dalle vigenti norme, è obbligato al pagamento del tributo evaso e della sanzione pecuniaria da euro 103 a euro 516.	Abbonamenti alle radioaudizioni e canone rai
Art. 62	Art. 3 del Dlgs n. 1542/47	Pagamento tardivo dell'abbonamento 1. Qualora il pagamento dell'abbonamento sia eseguito oltre i termini prescritti dall'articolo 52, comma 5, del testo unico dei tributi erariali minori, ma prima dell'accertamento della violazione, in luogo della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 61 è dovuta dall'abbonato una sanzione amministrativa pari ad un sesto dell'ammontare della semestralità. 2. La sanzione amministrativa è ridotta a un dodicesimo della semestralità qualora il pagamento sia stato eseguito prima dell'accertamento della violazione, ma non oltre un mese dalla scadenza dei termini prescritti. 3. L'abbonato che esegua il pagamento delle rate trimestrali oltre i termini stabiliti, ma prima dell'accertamento della violazione, in luogo della sanzione amministrativa prevista è tenuto al pagamento di una sanzione amministrativa pari a un dodicesimo della semestralità. 4. L'abbonato che entro il 31 gennaio o il 31 luglio non abbia eseguito il versamento per il semestre o per il trimestre, si presume abbia scelto la forma di pagamento semestrale.	Abbonamenti alle radioaudizioni e canone rai

Ne bis in idem e doppio binario: i rapporti tra processo tributario e processo penale

Non due volte per la stessa cosa

Art. 649 c.p.p.: divieto di un nuovo giudizio per l'imputato assolto o condannato in via definitiva per lo stesso fatto

La L. delega per la riforma tributaria n. 111/2023 richiama il principio del ne bis in idem per prospettarne diversi profili di attuazione: l'art. 20 co. 1 lett. a) contiene una disposizione che, in tema di razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale, si propone di realizzare una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione *"ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem"*.

Aspetti processuali

Aspetti sanzionatori

Ne bis in idem e doppio binario: i rapporti tra processo tributario e processo penale

Testo Unico Sanzioni (D.Lgs. n. 173 del 2024)

Art. 96. Principio di specialità (articolo 19 del decreto legislativo n. 74 del 2000)

Art. 97. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario (articolo 20 del decreto legislativo n. 74 del 2000)

Art. 98. Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti (articolo 21 del decreto legislativo n. 74 del 2000)

Art. 99. Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari (articolo 22 del decreto legislativo n. 74 del 2000)

* * *

Testo Unico Giustizia Tributaria (D.Lgs. n. 175 del 2024)

Art. 119. Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione (art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000)

Art. 124. Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative (art. 21-ter del d.lgs. n. 74/2000)

Ne bis in idem: tabella

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 96	Art. 19 del DLgs n. 74/00	Principio di specialità 1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni di cui agli articoli da 74 a 85 e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. 2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 12, comma 1, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato e resta ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'articolo 98, comma 3.	Aggiunto l'inciso alla fine «e resta ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'art. 98, comma 3». Responsabili per la sanzione amministrativa (articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997) «1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, la persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione è obbligata solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. [...]»
Art. 97	Art. 20 del DLgs n. 74/00	Rapporti tra procedimento penale e processo tributario 1. Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione. 2. Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.	Aggiunto il comma 2 in sede di riforma Rimane il doppio binario nei confronti del processo penale. Viceversa, v. slide 14 per rapporto tra processo tributario e sentenze penali (cfr. art. 21-bis del DLgs n. 74/00 introdotto con la riforma delle sanzioni) Cass. pen., 3 agosto 2023, n. 34139 ha determinato il profilo della determinazione dell'imposta evasa in ambito amministrativo e della sua rilevanza nell'ambito del processo penale («la Cassazione ha già affermato il principio che ai fini di verificare il superamento della soglia di punibilità di cui all'articolo 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 il giudice può in modo legittimo avvalersi dell'accertamento induttivo dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari»).
Art. 98	Art. 21 del DLgs n. 74/00	Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti 1. L'ufficio competente irroga le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. 2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 96, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. Resta fermo quanto previsto dagli articoli 119 e 124 del testo unico della giustizia tributaria. I termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi. 3. La disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. 4. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa pecuniaria per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 13, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.	Introdotto il comma 3 con la riforma delle sanzioni. <u>La lettura restrittiva operata dalla Corte di Cassazione sul principio di specialità</u> La Corte di Cassazione in diverse occasioni ha fornito una lettura restrittiva del principio di specialità. Ad esempio, ha negato la sussistenza della specialità nel rapporto tra il reato di omesso versamento iva di cui all'articolo 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e la sanzione amministrativa contemplata a fronte del mancato tempestivo pagamento del tributo di cui all'articolo 13, 1° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ritenendo che tra i due illeciti ci fosse un rapporto di progressione. Sull'esclusione del rapporto di specialità tra il reato di indebita compensazione di cui all'articolo 10 quater del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e l'illecito amministrativo introdotto dall'articolo 27, 18° comma del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 si sono pronunciate Cass. pen., 11 novembre 2010, n. 42462; Cass. pen., 21 luglio 2014, n. 30267; Cass. pen., 11 maggio 2015, n. 19334 nonché Cass. pen., 22 giugno 2016, n. 25815.
Art. 99	Art. 22 del DLgs n. 74/00	Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari 1. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari indicati nell'articolo 89 e di versamento delle somme indicate nell'articolo 91, comma 3.	Ministero delle finanze - DM 13 giugno 2000 (Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari)

Ne bis in idem: tabella

Articolo (attuale)	Articolo (precedente)	Testo	Modifiche introdotte con la riforma / Note
Art. 119 TU Giustizia Tributaria (DLgs n. 175/24)	Art. 21-bis del DLgs n. 74/00	Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione 1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.	TU Giustizia Tributaria Comma 1: Sul piano teorico risulta da vagliare la relazione tra processo tributario e giudizio penale in termini di estensione di giudicati, posto che, in ogni caso, diverso intrinsecamente è l'oggetto del processo tributario rispetto all'oggetto del processo penale. La voluntas legis sembra chiara in senso "abrogativo" del c.d. doppio binario e impone al giudice tributario di tener conto della sentenza penale pronunciata in seguito a dibattimento quanto ai medesimi fatti materiali oggetto di accertamento e di valutazione nell'uno e nell'altro processo; non solo nel senso che il giudice tributario non potrà più legittimamente arbitrarsi dal non considerarli, ma pure nel senso che nemmeno potrà solo limitarsi a valutarli liberamente, dovendo, invece, assumerli a base dell'emananda decisione, salvo naturalmente l'operatività in iure di specifici vincoli decisorii che ne impongano ex lege una diversificata considerazione a livello istruttorio (ad es., facendo salve, per il solo processo penale, l'inapplicabilità delle presunzioni legali, assolute o relative, che, viceversa, vincolano e continuano a vincolare le decisioni del giudice tributario). Comma 3: da attenzionare la circoscrizione del precetto normativo alla sola ipotesi di "sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste", lasciando fuori, ad esempio, la formula terminativa specifica "per non aver commesso il fatto".
Art. 124 TU Giustizia Tributaria (DLgs n. 175/24)	Art. 21-ter del DLgs n. 74/00	Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative 1. Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.	TU Giustizia Tributaria



Università
degli Studi
di Ferrara

GRAZIE!

Francesco Castro

Dottorando di ricerca

Università degli studi di Ferrara