

# Testo Unico sulle sanzioni tributarie amministrative

Marco Greggi, Università di Ferrara  
Parte generale – D.lgs. 173 del 5 novembre 2024  
Ferrara, 31 gennaio 2025



# Quali sanzioni?

1. Le sanzioni amministrative previste:
  1. **Sanzione pecuniaria**, consistente nel pagamento di una somma di denaro;
  2. **Sanzioni accessorie**, indicate nell'articolo 23, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti;
2. La sanzione è riferibile alla **persona fisica** che ha commesso o concorso a commettere la violazione;
3. La somma irrogata a titolo di sanzione **non produce interessi.**



# Legalità e proporzionalità

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.**
4. La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di **proporzionalità** e di **offensività**.



# Imputabilità ...

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



# ... e 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. 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.
3. 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.



# 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 5%.
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 **indeterminatezza delle richieste di informazioni** o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.
3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per **fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi**.



4. **L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.**
5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.
6. Non sono inoltre punibili **le violazioni che non arrecano concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo** e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.
7. **Non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione competente con i documenti di prassi** riconducibili alle tipologie di cui all'[articolo 10-sexies, comma 1, lettere a\) e b\), della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, semprechè la violazione sia dipesa da **obiettive condizioni d'incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.
  - Circolari interpretative e applicative;
  - Consulenza giuridica;
  - Interpello;
  - Consultazione semplificata.



# Il fatto del terzo

1. La riscossione delle sanzioni amministrative tributarie in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è **sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.**
2. La sospensione è disposta dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta, che **provvede su istanza degli stessi**, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.
3. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, l'ufficio di cui al comma 2 annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede ad irrogarle a carico del professionista ai sensi dell'articolo 20, comma 4.
4. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di non luogo a procedere ai sensi dell'[articolo 425 del codice di procedura penale](#) per motivi di natura processuale o per intervenuta estinzione del reato ovvero con un provvedimento definitivo di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del medesimo codice, la sospensione delle sanzioni non perde efficacia se il contribuente dimostra di aver promosso azione civile entro tre mesi dal deposito del provvedimento, fornendone prova all'ufficio di cui al comma 2. **In tale ipotesi, se il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di condanna, l'ufficio annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede all'irrogazione a carico del professionista ai sensi dell'articolo 20, comma 4.**



# Segue ...

4. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di **assoluzione** ovvero, nei casi di cui al comma 4, il contribuente non promuove l'azione civile nei confronti del professionista o, laddove promossa, il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di rigetto, l'ufficio revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente.
5. **I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento** che conclude il giudizio penale a carico del professionista o il giudizio civile promosso nei suoi confronti ai sensi del comma 4. La parte che vi ha interesse ne dà notizia all'ufficio di cui al comma 2 entro sessanta giorni dalla suddetta data.
6. In presenza dei presupposti di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono **comprovate difficoltà di ordine economico, l'ufficio competente per territorio può disporre la sospensione della riscossione del tributo** il cui versamento risulta omissivo, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'[articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#) e di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi indicati dall'[articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#).



# Il calcolo della sanzione

1. **La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 2, comma 4. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.**
2. La **personalità** del trasgressore è desunta anche dai suoi **precedenti** fiscali.
3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 14 del presente testo unico o dell'[articolo 5- quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218](#). 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. Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà.
5. Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta a un terzo.



# Concorso (art. 9)

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.



# Sanzioni e personalità giuridica

1. La sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica di cui agli articoli 5 e 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), è **esclusivamente a carico della società o ente**. Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla **responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica**. Se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica di cui al primo periodo sono **fittiziamente costituiti o interposti**, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.



# Autore mediato

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



# Responsabili per la sanzione

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. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni dell'articolo 7, comma 3, e dell'articolo 13, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dall'articolo 18, comma 3, e dall'articolo 20, comma 3, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 1, comma 4.
2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.
3. ...
4. La morte dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale ha agito.



# Concorso e continuazione

1. 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 della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, **anche in tempi diversi**, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
3. ...



# Ravvedimento

1. **La sanzione è ridotta, semprechè la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza:**
  - a) A un decimo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
  - b) A un nono del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
  - c) ...



# Cessione d'azienda

- 1. Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda**, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.
- 2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.**
3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.
4. ...



# Vicende straordinarie societarie

1. La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l'[articolo 2499 del codice civile](#).
2. Nei casi di scissione anche parziale e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del [codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19](#), ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.



**Università  
degli Studi  
di Ferrara**

**Dipartimento  
di Giurisprudenza**

**Fine**