

## APPLICAZIONE DI ENTRAMBE LE SANZIONI TRIBUTARIE PER OMESSA/INFEDELE DICHIARAZIONE ED OMESSO PAGAMENTO

In materia di tributi locali, la sanzione per omessa denuncia e la sanzione per omesso versamento dell'imposta, in quanto violazioni di carattere sostanziale, sono distintamente disciplinate dalla legge ed autonomamente sanzionabili.

La violazione per l'omessa presentazione della dichiarazione della pubblicità, durata ed ubicazione del

1 | mezzi pubblicitari utilizzati, è prevista dal primo comma dell'art.23 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n.507, con l'applicazione della sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 51,65.

2 | La violazione per omesso versamento dell'imposta è prevista dall'art.13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471, con l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta e non versata.

Il mancato versamento totale o parziale di un tributo locale costituisce una violazione di carattere sostanziale in quanto l'obbligo di versamento del tributo è considerato dal legislatore come fattispecie autonoma e distinta, la cui mancanza determina l'attuazione di una sanzione specifica per la quale non è ammessa definizione agevolata.

E' opportuno porre in evidenza che nel concorso di violazioni tributarie rientrano esclusivamente le violazioni di carattere formale e non quelle di carattere sostanziale. La preoccupazione dell'osservanza di tale fondamentale delimitazione è stata avvertita dal legislatore che ha posto dei limiti alla originaria formulazione della norma che faceva riferimento a tutte le violazioni. Il Decreto Legislativo n. 203 del 1998 ha apportato delle modifiche al testo dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997, laddove ha escluso dal concorso materiale le violazioni sostanziali.

Ciò premesso, è importante verificare sotto quali aspetti la norma de qua possa trovare applicazione in materia di tributi locali.

Sebbene per principio generale la norma è applicabile in astratto ai tributi locali, nella formulazione della stessa il legislatore della riforma ha rivolto una particolare attenzione ai tributi erariali.

Infatti è difficile immaginare nei tributi locali una progressione nella commissione della violazione, vale a dire più violazioni funzionali alla commissione della violazione sostanziale più grave (ad esempio dichiarazione infedele). Per le caratteristiche stesse dei tributi locali non sono infatti previsti obblighi di tenuta della contabilità (annotazione, fatturazione, registrazione). Non esistono prima della presentazione delle denunce o delle dichiarazioni, che chiudono la catena delle violazioni, obblighi per i contribuenti di tenuta della contabilità come in materia di IVA . Quindi, non vi sono ipotesi di violazioni che possono ritenersi oggettivamente e funzionalmente connesse al fine di evadere i tributi.

Né è pensabile che ricorra l'ipotesi del concorso formale, in quanto ciascun tributo è governato da regole sue proprie che richiedono degli adempimenti separati e distinti.

Pertanto, per i tributi locali si profila l'applicabilità della norma in esame soltanto nelle ipotesi di concorso materiale ovverosia quando il contribuente con più azioni od omissioni commette diverse violazioni formali della stessa disposizione di legge (ad esempio, in materia di ICI, omessa o errata indicazione del codice fiscale, oppure omessa o inesatta indicazione di elementi identificativi del contribuente reiterata nel tempo); solamente in tal caso può trovare applicazione il regime del cumulo giuridico delle sanzioni ai tributi locali.

Requisito essenziale è che si tratti di violazioni di obbligo di carattere formale, che non incidono sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo.

Rimangono escluse, di conseguenza, le ipotesi di violazioni concernenti la mancata esecuzione, totale o parziale, dei versamenti del tributo, per il quale è prevista una sanzione amministrativa unica per tutti i tributi, commisurata al 30 per cento del tributo non versato. In tale ipotesi, si è in presenza, a tutti gli effetti di una violazione di carattere sostanziale che non può venire assorbita rilevando come singola violazione sia perché manca il presupposto per il cumulo sia perché l'obbligo del versamento del tributo è

considerato dal legislatore come autonomo e distinto, la cui inosservanza comporta l'applicazione di una sanzione ad hoc irrogabile senza previa contestazione, per la quale in nessun caso è ammessa definizione agevolata.

Le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, sebbene siano indicate nell'avviso di accertamento, mantengono un'autonomia normativa e concettuale rispetto all'imposta, ben potendo essere contenute in un autonomo e diverso provvedimento adottato dalla Pubblica Amministrazione.

Prova di tale assunto deriva sia dall'autonoma impugnabilità, ex art. 19 del D.Lgs. 546/92, del provvedimento che irroga le sanzioni, sia dall'art. 16 del D.Lgs. 472/1997, recante la disciplina in materia di "provvedimento di irrogazione delle sanzioni", il quale dispone che "la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate d'ufficio dall'ente competente all'accertamento del tributo cui si riferiscono". Il successivo art. 17 prevede l'ipotesi in cui, "in deroga alle previsioni dell'art. 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità".

Il provvedimento di irrogazione, anche se contestuale, è connotabile, dal punto di vista strutturale, come atto autonomo.

Tale autonomia del provvedimento di irrogazione delle sanzioni è stata, peraltro, ancora ribadita dalla Legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007) a conferma della valenza di quanto sopra esposto.

Al riguardo, lo stesso Ministero, chiamato a pronunciarsi sulla problematica inerente la coesistenza di due atti di natura diversa chiamati a mantenere una propria autonomia, con circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 e con la Risoluzione n. 10/E del 27 gennaio 1997, a commento dell'art. 19 del D.Lgs. 546/92, nell'affrontare il problema dell'impugnazione dell'atto con cui vengono richieste somme a titolo di sanzione tributaria, ha ritenuto che "anche quando le predette sanzioni siano comminate con lo stesso

provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sé anche quella del provvedimento de quo se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato". Lo stesso Ministero ha evidenziato, inoltre, come sia facoltà del Comune procedere alla riforma o annullamento parziale dell'accertamento limitatamente all'illegittima irrogazione della pena pecuniaria, provvedimento, quest'ultimo, che può essere posto in essere in due momenti diversi, a seconda che l'utente interessato abbia o meno proposto ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale.