

## **Epigrafe**

### **Premessa**

- 1.** *Oggetto.*
- 2.** *Sanzioni amministrative.*
- 3.** *Principio di legalità.*
- 4.** *Imputabilità.*
- 5.** *Colpevolezza.*
- 6.** *Cause di non punibilità.*
- 7.** *Criteri di determinazione della sanzione.*
- 8.** *Intrasmissibilità della sanzione agli eredi.*
- 9.** *Concorso di persone.*
- 10.** *Autore mediato.*
- 11.** *Responsabili per la sanzione amministrativa.*
- 12.** *Concorso di violazioni e continuazione.*
- 13.** *Ravvedimento.*
- 14.** *Cessione di azienda.*
- 15.** *Trasformazione, fusione e scissione di società.*

- 16.** *Procedimento di irrogazione delle sanzioni.*
  - 16-bis.** *Disposizioni per l'accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni.*
  - 17.** *Irrogazione immediata.*
  - 18.** *Tutela giurisdizionale e ricorsi amministrativi.*
  - 19.** *Esecuzione delle sanzioni.*
  - 20.** *Decadenza e prescrizione.*
  - 21.** *Sanzioni accessorie.*
  - 22.** *Ipoteca e sequestro conservativo.*
  - 23.** *Sospensione dei rimborsi e compensazione.*
  - 24.** *Riscossione della sanzione.*
  - 25.** *Disposizioni transitorie.*
  - 26.** *Abolizione della soprattassa e della pena pecuniaria.*
  - 27.** *Violazioni riferite a società, associazioni od enti.*
  - 28.** *Disposizioni di attuazione.*
  - 29.** *Disposizioni abrogate.*
  - 30.** *Entrata in vigore.*
- 

**D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 <sup>(1)</sup>.**

*(giurisprudenza di legittimità)*

**Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'*articolo 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662* <sup>(2)</sup>.**

---

(1) Pubblicato nella Gazz. Uff. 8 gennaio 1998, n. 5, S.O.

(2) Con riferimento al presente provvedimento sono state emanate le seguenti istruzioni:

- *I.N.P.S. (Istituto nazionale previdenza sociale): Circ. 18 dicembre 1998, n. 259;*

- *Ministero del lavoro e della previdenza sociale: Circ. 11 settembre 1998, n. 107/98;*

- *Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica: Circ. 16 luglio 1998, n. 63;*

- *Ministero dell'economia e delle finanze: Circ. 22 marzo 2001, n. 10; Circ. 6 luglio 2001, n. 66/E; Nota 31 luglio 2001, n. 141432; Nota 27 dicembre 2001, n. 102985/IV; Circ. 17 aprile 2002, n. 2; Ris. 4 giugno 2002, n. 166/E; Nota 25 luglio 2002, n. 67483; Ris. 12 agosto 2002, n. 279/E; Ris. 20 ottobre 2004, n. 4/T;*

- *Ministero delle attività produttive: Circ. 20 giugno 2005, n. 3587/C;*

- *Ministero delle finanze: Circ. 6 marzo 1998, n. 77/E; Circ. 27 marzo 1998, n. 93/D; Circ. 31 marzo 1998, n. 94/D; Circ. 12 maggio 1998, n. 123/E; Circ. 4 giugno 1998, n. 141/E; Circ. 9 giugno 1998, n. 143/E; Circ. 15 giugno 1998, n. 153/E; Circ. 25 giugno 1998, n. 167/E; Circ. 26 giugno 1998, n. 168/E; Circ. 9 luglio 1998, n. 179/E; Circ. 10 luglio 1998, n. 180/E; Circ. 13 luglio 1998, n. 184/E; Circ. 15 luglio 1998, n. 186/E; Circ. 16 luglio 1998, n. 188/E; Circ. 23 luglio 1998, n. 192/E; Nota 5 agosto 1998, n. IV-IX-SD-3821; Circ. 14 settembre 1998, n. 218/E; Nota 9 ottobre 1998, n. IX-SD-4001; Circ. 14 ottobre 1998, n. 239/T; Nota 23 ottobre 1998, n. IX/3-4839; Circ. 23 dicembre 1998, n. 292/D; Circ. 18 febbraio 1999, n. 1; Nota 10 marzo 1999, n. 39186; Nota 8 aprile 1999, n. 20; Circ. 23 marzo 2000, n. 52/E; Circ. 12 aprile 2000, n. 15/29709; Circ. 24 maggio 2000, n. 19/42434; Circ. 5 luglio 2000, n. 138/E; Circ. 14 luglio 2000, n. 25/60652; Circ. 24 ottobre 2000, n. 51512; Circ. 27 aprile 2001, n. 4/T.*

---

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Visto l'*articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 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;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 10 aprile 1997;

Acquisito il parere della commissione parlamentare istituita a norma dell'*articolo 3, comma 13, della citata legge n. 662 del 1996*;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 5 dicembre 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri di grazia e giustizia e del tesoro e del bilancio e della programmazione economica;

Emana il seguente decreto legislativo:

---

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

### **1. Oggetto.**

1. Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria.

---

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

### **2. Sanzioni amministrative.**

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 <sup>(3)</sup>.

3. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.

4. I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza.

---

(3) Vedi, anche, l'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

### **3. 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.

---

---

#### **4. 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.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

#### **5. 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. Nei casi indicati nell'articolo 11, comma 1, se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente lire cento milioni, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel medesimo articolo 11, comma 1. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.

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.

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 <sup>(4)</sup>.

---

(4) Articolo così sostituito dall'art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203.

**6. 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 <sup>(5)</sup>.

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.

*5-bis.* Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo <sup>(6) (7)</sup>.

---

(5) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

(6) Comma aggiunto dall'*art. 7, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*.

(7) La Corte costituzionale, con ordinanza 27 febbraio-15 marzo 2002, n. 53 (Gazz. Uff. 20 marzo 2002, n. 12, serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'*art. 6* sollevata dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento con le ordinanze in epigrafe.

---

## **7. 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 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. 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 <sup>(8)</sup>.
4. Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono 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.

---

(8) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

## **8. Intrasmissibilità della sanzione agli eredi.**

1. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.
- 
-

## **9. Concorso di persone.**

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.

---

## **10. 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.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

## **11. Responsabili per la sanzione amministrativa.**

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 ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti <sup>(9)</sup>.

2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.

6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.

7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

---

(9) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

## **12. 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, 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 <sup>(10)</sup>.

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate <sup>(11)</sup>.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni <sup>(12)</sup>.

---

(10) Comma così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(11) Comma così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(12) Articolo così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

### **13. Ravvedimento.**

1. La sanzione è ridotta, sempreché 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) ad un ottavo 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) ad un quinto 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 nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore <sup>(13)</sup>;

c) ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un ottavo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni <sup>(14)</sup>.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno .

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. [Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore] <sup>(15)</sup>.

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione <sup>(16)</sup>.

---

(13) Lettera così modificata prima dall'*art. 6, D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422* (Gazz. Uff. 9 dicembre 1998, n. 287) e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(14) Lettera così modificata prima dall'*art. 2, D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506* e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(15) Comma prima sostituito dall'*art. 6, D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422* (Gazz. Uff. 9 dicembre 1998, n. 287) e poi abrogato dall'*art. 7, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*.

(16) Articolo così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*. Vedi, anche, l'*art. 1, D.Dirig. 31 marzo 2000*. Per l'applicabilità delle disposizioni di cui al presente articolo vedi il *comma 6 dell'art. 62, L. 27 dicembre 2002, n. 289*, il *comma 3 dell'art. 1, D.L. 17 giugno 2005, n. 106* e l'*art. 1, D.L. 7 giugno 2006, n. 206*.

---

#### **14. Cessione di 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. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante<sup>(17)</sup>.

---

(17) Con *Prov. 25 giugno 2001* (Gazz. Uff. 6 luglio 2001, n. 155) sono stati approvati i modelli per la certificazione dei carichi pendenti, risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria e della certificazione dell'esistenza di contestazioni in caso di cessione di azienda, nonché delle istruzioni per gli uffici locali dell'Agenzia delle entrate competenti al rilascio e di un *fac-simile* di richiesta delle certificazioni medesime da parte dei soggetti interessati.

---

### **15. *Trasformazione, fusione e scissione di società.***

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 codice civile.
  2. Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.
- 

*(giurisprudenza di legittimità)*

### **16. *Procedimento di irrogazione delle sanzioni.***

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.
2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni <sup>(18)</sup>. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale <sup>(19)</sup>.
3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie <sup>(20)</sup>.
4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 <sup>(21)</sup>.
5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata <sup>(22)</sup>.

7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22 <sup>(23)</sup>.

---

(18) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

(19) Periodo aggiunto dall'*art. 7, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*.

(20) Comma così modificato prima dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*, e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(21) Comma così modificato prima dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*, e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(22) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(23) Vedi, anche, l'*art. 1, D.Dirig. 31 marzo 2000*.

---

### **16-bis.** *Disposizioni per l'accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni.*

1. L'atto di contestazione previsto dall'articolo 16, relativo alle violazioni previste dall'articolo 6, comma 3, e dall'*articolo 11, commi 5 e 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*, e successive modificazioni, è notificato al trasgressore entro novanta giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro centottanta giorni se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente.

2. Per le violazioni previste al comma 1, il termine di decadenza di un anno previsto dall'articolo 16, comma 7, è ridotto alla metà.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle violazioni constatate a decorrere dal 1° aprile 2003 <sup>(24)</sup>.

---

(24) Articolo aggiunto dall'*art. 5-bis, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282*, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

---

### **17. Irrogazione immediata.**

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 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.

2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso <sup>(25)</sup>.

3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli *articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli *articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3 <sup>(26) (27)</sup>.

---

(25) Comma così modificato prima dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*, e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(26) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

(27) Vedi, anche, l'*art. 1, D.Dirig. 31 marzo 2000*.

**18. Tutela giurisdizionale e ricorsi amministrativi.**

1. Contro il provvedimento di irrogazione è ammesso ricorso alle commissioni tributarie.
  2. Se le sanzioni si riferiscono a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammesso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ricorso amministrativo in alternativa all'azione avanti all'autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa ed entro centottanta giorni dalla sua notificazione. Salvo diversa disposizione di legge, il ricorso amministrativo è proposto alla Direzione regionale delle entrate, competente in ragione della sede dell'ufficio che ha irrogato le sanzioni.
  3. In presenza di più soggetti legittimati, se alcuno di essi adisce l'autorità giudiziaria, il ricorso amministrativo è improponibile, quello in precedenza proposto diviene improcedibile e la controversia pendente deve essere riproposta avanti al giudice ordinario nel termine di centottanta giorni dalla notificazione della decisione di improcedibilità.
  4. Le decisioni delle commissioni tributarie e dell'autorità giudiziaria sono immediatamente esecutive nei limiti previsti dall'articolo 19.
- 

**19. Esecuzione delle sanzioni.**

1. In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'*articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*, recante disposizioni sul processo tributario <sup>(28)</sup>.
2. La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'*articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*.

3. La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.
4. Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie; la sanzione è riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito. L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta idonea garanzia.
5. Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4.
6. Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza.
7. Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo <sup>(29)</sup>.

---

(28) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

(29) In deroga a quanto disposto dal presente comma vedi l'*art. 33, comma 11, D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, come sostituito dall'*art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350*, e il *comma 2 dell'art. 12, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*, come sostituito dal *comma 8 dell'art. 1, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262*, nel testo sostituito dalla relativa legge di conversione. Una deroga a quanto disposto dal presente comma era prevista dal comma 17 del suddetto articolo 33 prima della sostituzione dello stesso articolo disposta dalla legge di conversione del citato decreto-legge.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

## **20. Decadenza e prescrizione.**

1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3 <sup>(30)</sup>.

2. Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine è prorogato di un anno <sup>(31)</sup>.

3. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

---

(30) Comma così modificato prima dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203* e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(31) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

## **21. Sanzioni accessorie.**

1. Costituiscono sanzioni amministrative accessorie:

*a)* l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;

*b)* l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi;

*c)* l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi;

*d)* la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera *c*).

2. Le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi della sanzione principale.

---

---

## **22. Ipoteca e sequestro conservativo.**

1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda<sup>(32)</sup>.

2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza.

4. In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

5. Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente, che provvede secondo le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I, del codice di procedura civile, in quanto applicabili.

6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

7. I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca. I provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.

---

(32) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

*(giurisprudenza di legittimità)*

**23. Sospensione dei rimborsi e compensazione.**

1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo <sup>(33)</sup>.
2. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.
3. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'*articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546* <sup>(34)</sup>.
4. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione.

---

(33) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

(34) Comma così modificato dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*.

---

**24. Riscossione della sanzione.**

1. Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

2. L'ufficio o l'ente che ha applicato la sanzione può eccezionalmente consentirne, su richiesta dell'interessato in condizioni economiche disagiate, il pagamento in rate mensili fino ad un massimo di trenta. In ogni momento il debito può essere estinto in unica soluzione.

3. Nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

---

(giurisprudenza di legittimità)

## **25. Disposizioni transitorie.**

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore.

2. Gli articoli 3, 4, 5, 6, 8 e 12 si applicano ai procedimenti in corso alla data indicata nel comma 1.

3. I procedimenti in corso possono essere definiti, quanto alle sanzioni, entro il 18 dicembre 1998, dagli autori della violazione e dai soggetti obbligati in solido con il pagamento di una somma pari al quarto dell'irrogato ovvero al quarto dell'ammontare risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa. È comunque esclusa la ripetizione di quanto pagato. La definizione non si applica alle sanzioni contemplate nell'articolo 17, comma 3<sup>(35)</sup>.

*3-bis.* Nei casi di omissioni ed errori relativi alle dichiarazioni dei redditi, comprese quelle unificate, presentate nell'anno 1998, che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, non si applicano le sanzioni previste se l'autore delle violazioni provvede alla loro regolarizzazione nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio<sup>(36)</sup>.

*3-ter.* Nei casi di omissioni ed errori relativi alle dichiarazioni presentate nell'anno 1999, che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, non si applicano le sanzioni previste se l'autore delle violazioni provvede alla loro regolarizzazione nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio<sup>(37)</sup>.

*3-quater.* Le sanzioni relative alle somme iscritte in ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000 a seguito di controllo formale delle dichiarazioni presentate negli anni dal 1994 al 1998 ai fini delle imposte sui redditi e negli anni dal 1995 al 1998 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono ridotte della metà per i contribuenti che aderiscono ad apposito invito al pagamento dei tributi dovuti, dei

relativi interessi e delle sanzioni medesime, contenuto in una comunicazione inviata al debitore dai concessionari del servizio nazionale della riscossione entro il secondo mese successivo a quello di consegna del ruolo <sup>(38)</sup>.

*3-quinquies*. Gli importi indicati nella comunicazione di cui al comma *3-quater*, inviata tramite servizio postale, sono pagati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di invio della comunicazione stessa <sup>(39)</sup>.

*3-sexies*. Se le somme indicate nella comunicazione, o quelle eventualmente rideterminate in sede di autotutela, non sono integralmente corrisposte entro il termine di cui al comma *3-quater*, il debitore è tenuto a pagare l'intero importo iscritto a ruolo previa notifica, da parte del concessionario, della relativa cartella <sup>(40)</sup>.

*3-septies*. La remunerazione spettante al concessionario sulle somme riscosse a seguito dell'invio della comunicazione di cui al comma *3-quater* è determinata con decreto del Ministro delle finanze <sup>(41)</sup>.

---

(35) Comma così modificato prima dall'*art. 2, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203*, e poi dall'*art. 6, D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422* (Gazz. Uff. 9 dicembre 1998, n. 287).

(36) Comma aggiunto dall'*art. 6, D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422* (Gazz. Uff. 9 dicembre 1998, n. 287).

(37) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(38) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(39) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(40) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(41) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto. La remunerazione spettante ai concessionari per la riscossione a seguito di «avviso bonario» è stata determinata con *D.M. 8 giugno 2001*.

**26. Abolizione della soprattassa e della pena pecuniaria.**

1. Il riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonché ad ogni altra sanzione amministrativa, ancorché diversamente denominata, contenuto nelle leggi vigenti, è sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria, di uguale importo.
  2. I riferimenti contenuti nelle singole leggi di imposta a disposizioni abrogate si intendono effettuati agli istituti e alle previsioni corrispondenti risultanti dal presente decreto.
  3. Salvo diversa espressa previsione, i procedimenti di irrogazione delle sanzioni disciplinati nel presente decreto si applicano all'irrogazione di tutte le sanzioni tributarie non penali.
- 
- 

*(giurisprudenza di legittimità)*

**27. Violazioni riferite a società, associazioni od enti.**

1. Le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto.
- 
- 

**28. Disposizioni di attuazione.**

1. Nel termine di quattro mesi dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana sono stabilite, con uno o più decreti del Ministro delle finanze, le modalità di pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione <sup>(42)</sup>.

---

(42) Vedi, anche, le modalità di pagamento stabilite con *D.M. 11 giugno 1998*.

---

## **29. Disposizioni abrogate.**

1. Sono abrogati:

a) gli articoli da 1 a 8, 11, 12, 15, da 17 a 19, 20, limitatamente alle parole «e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi», da 26 a 29 e da 55 a 63 della *legge 7 gennaio 1929, n. 4*;

b) il *decreto ministeriale 1° settembre 1931*;

c) i commi terzo, quarto, quinto e sesto, limitatamente alle parole «27, penultimo comma», dell'*articolo 39 della legge 24 novembre 1981, n. 689*;

d) nell'*articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*:

1) nella rubrica, le parole «e delle sanzioni pecuniarie»;

2) nel comma 3, le parole «e le sanzioni pecuniarie».

2. È inoltre abrogata ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonché della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto.

---

## **30. Entrata in vigore.**

---

1. Il presente decreto entra in vigore il 1° aprile 1998.

---

---