

Al Sindaco
Al Responsabile dell'Ufficio
Tributi
del Comune di

LE RECENTI MODIFICHE IN MATERIA DI SANZIONI
AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

Con il D.Lgs. 30 marzo 2000 n. 99, sono state apportate alcune integrazioni e correzioni ai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, in materia di sanzioni amministrative tributarie, che interessano anche i tributi locali. Il recente provvedimento ha, in particolare, apportato significative modifiche agli istituti del concorso di violazione e continuazione, nonché al ravvedimento di cui, rispettivamente, agli articoli 12 e 13 del decreto n. 472.

Le innovazioni concernono, dunque, il *concorso formale* (la violazione, con una sola azione od omissione, della medesima disposizione – *concorso formale omogeneo* – ovvero di più disposizioni – *concorso formale eterogeneo*), il *concorso materiale* (più violazioni della medesima disposizione) e la *continuazione*, fattispecie che si realizza allorché sono compiute più violazioni, anche in tempi diversi, che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. L'art. 2 del citato decreto n. 99/2000, da un lato ha confermato che:

a) le norme afferenti i predetti istituti si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali ed a quelli degli enti locali,

b) quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo;

dall'altro, ha innovativamente previsto che ove l'ufficio non contesti tutte le violazioni o non irroghi la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede deve determinare la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente (o dei precedenti) provvedimento, e quindi in conformità alle sopraindicate regole e nel rispetto dei limiti di cui alla precedente lett. b).

Per ciò che concerne il *ravvedimento* sono invece mutate, in senso certamente non favorevole per il contribuente, le seguenti disposizioni:

- la riduzione della sanzione della quale può beneficiare il contribuente per la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, effettuata entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale, è stata fissata nella misura di un "*quinto del minimo*" in luogo del previgente "*sesto*";
- la riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo, e quindi al 12,5%, per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 30 giorni, è stata limitata alla sola dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, con esclusione degli altri tributi, ivi compresi quelli di competenza comunale.

Nelle disposizioni inerenti il *procedimento di irrogazione* delle sanzioni è invece mutato il riferimento formale entro il quale il contribuente può definire la contestazione in via agevolata, con la riduzione ad un quarto della sanzione irrogata, in quanto lo stesso contribuente può addivenire alla definizione entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, in luogo dei previgenti 60 giorni dalla

notificazione dell'atto, variazione che, peraltro, non comporta concrete modifiche. È stato inoltre modificato il primo comma dell'art. 20 del decreto n. 472/1997, che consentiva la notificazione dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni entro 5 anni dalla violazione o nel *maggior* termine previsto per l'accertamento dei vari tributi, stabilendo che l'atto dev'essere notificato nel *diverso* termine indicato dalle discipline afferenti l'accertamento dei singoli tributi locali.

Sono state altresì modificate le seguenti *misure* sanzionatorie:

- I. per ciò che concerne la Tarsu, in relazione all'omissione od errore inerenti elementi denunciati dal contribuente, ma non incidenti sull'ammontare della tassa, viene applicata la sanzione amministrativa da lire 100 mila (e non più 50 mila) a lire 500 mila;
- II. in merito all'I.C.I.A.P., per l'omessa presentazione della denuncia si rende applicabile la sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta, con il minimo di lire 100 mila, in luogo delle precedenti lire 200 mila.

Infine, è importante rilevare che, come espressamente disposto dall'art.4 del decreto n.99, le innovazioni sopraindicate hanno effetto a decorrere dal 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore della riforma), salvo quelle che modificano il trattamento sanzionatorio in senso sfavorevole al contribuente, come peraltro si ricava anche dal principio di legalità di cui all'art.3, ultimo comma, del D.Lgs. n.472/1997.

L'APPROFONDIMENTO SU ... L'APPLICAZIONE DELLA TOSAP SULLE OCCUPAZIONI DEL SOTTOSUOLO E SOPRASSUOLO, PER IL 1994

Il quarto comma dell'art.56 del D.Lgs. 15 novembre 1993 n.507, reca disposizioni di carattere transitorio per l'applicazione della Tosap nell'anno 1994. In particolare è disposto che per le occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo di cui al precedente art.46, la tassa dovuta a ciascun comune e provincia per il predetto anno fosse *“pari all'importo dovuto per il 1993, aumentato del 10%, con una tassa minima di L. 50.000”*.

La Corte di Cassazione, sez. I, con sentenza 18 gennaio 2000, n. 473, si è pronunciata in merito all'applicazione della predetta disposizione in riferimento alle occupazioni di tale tipologia, realizzate per lo svolgimento di servizi pubblici a rete. La Suprema Corte, più specificatamente, nell'esaminare la questione si è soffermata sulla natura del limite minimo di cui trattasi: se la misura minima della tassa risultasse riferita a ciascuna occupazione realizzata, tale limite avrebbe natura oggettiva; nel caso in cui, invece, la predetta misura fosse correlata a tutte le occupazioni complessivamente effettuate dalla stessa azienda di erogazione, il limite avrebbe carattere soggettivo evidenziando, in tal modo, profili di incostituzionalità legati agli aspetti inerenti la capacità contributiva del medesimo soggetto.

Nelle motivazioni della sentenza è stato inoltre fatto riferimento al sistema di commisurazione della tassa vigente nel 1993, per il quale la stessa veniva liquidata con riferimento ad ogni singola occupazione, poiché la norma allo stesso espressamente rinvia. È stato altresì preso in considerazione il fatto che la Tosap colpisce le occupazioni individualmente considerate, senza che il criterio di commisurazione possa essere legato alla persona dell'occupante. Per contro non sono state considerate rilevanti ai fini interpretativi le diverse circolari

ministeriali divulgate in materia, in quanto le stesse hanno in ogni caso natura di atti interni.

La Corte ha quindi ritenuto che il pagamento dell'importo minimo di lire 50 mila di cui sopra, riguardi la tassa dovuta per ciascuna singola occupazione e non per la pluralità delle occupazioni facenti capo allo stesso soggetto.

Con i migliori saluti.

Maggio 2000