

## INDICE

<i>Ringraziamenti</i>	13
<i>Introduzione e metodologia del lavoro</i>	15

### CAPITOLO PRIMO

#### I PRINCIPI SANZIONATORI INTERNI

##### **Parte I – La ricerca del baricentro fra principi tributari, punitivi e garanzie per il contribuente alla luce delle sollecitazioni sovranazionali**

1. Il concetto di sanzione amministrativa e la sua evoluzione	31
2. I principi di legalità e del <i>favor rei</i>	41
2.1. L'evoluzione interpretativa della <i>lex mitior</i> in sede sanzionatoria amministrativa: dalla giurisprudenza sovranazionale ai recenti interventi della Consulta (cenni)	47
2.2. La specifica declinazione della <i>lex mitior</i> in campo tributario	51
3. Il principio di legalità e l'estensione alle fattispecie sanzionatorie amministrative delle garanzie proprie delle sanzioni penali tributarie	55
4. Il principio della personalità della sanzione	62
4.1. Personalità e sanzionabilità delle persone giuridiche	64
4.1.1. <i>Segue</i> : Evoluzione della responsabilità solidale dell'autore materiale della violazione	67
4.1.2. Ulteriori ed attuali problematiche sulla sanzionabilità delle persone giuridiche	73
5. Il principio di colpevolezza	76
5.1. Elemento oggettivo e soggettivo della colpevolezza: lo squilibrato rapporto fra la gravità dell'onere della prova per il contribuente e l'attività dell'Amministrazione	79
5.2. <i>Segue</i> : la colpa del contribuente nell'ipotesi di illecito del consulente	81

## **Parte II – Le cause che incidono sulla punibilità**

1. Cause di non punibilità	87
1.1. L'incertezza normativa	91
2. L'art. 10, comma 3 dello Statuto: la non sanzionabilità delle violazioni meramente formali	98
2.1. <i>Segue</i> : interpretazione sostanzialistica della norma statutaria, principio di offensività e proporzionalità della risposta a garanzia del contribuente	101
3. La tenuità del fatto quale causa di non punibilità <i>anche</i> in sede tributaria: dai reati alla possibile applicazione <i>anche</i> agli illeciti amministrativi	106
4. I riflessi sanzionatori del “lieve inadempimento” – in termini economici o temporali – nel ritardato e nel rateizzato adempimento dell'obbligazione tributaria	111
4.1. <i>Segue</i> : tributi versati dopo la scadenza del termine. La peculiare vicenda delle accise	118
5. La disciplina delle compensazioni e le aumentate cause di punibilità	123
6. I criteri di determinazione della sanzione	127
6.1. Art. 7, comma 1 e 2: gli indicatori per la definizione della sanzione e la personalità del contribuente	131
6.2. Art. 7, comma 3: la recidiva	134
6.3. Art. 7, comma 4: riduzione delle sanzioni per evidente sproporzione	139

## CAPITOLO SECONDO

### PRINCIPI SANZIONATORI EUROPEI, GARANZIE PER IL CONTRIBUENTE E LIMITI ALLA POTESTÀ D'AZIONE DEL LEGISLATORE TRIBUTARIO

#### **Parte I – I principi UE a fondamento del sistema sanzionatorio amministrativo tributario e tutela del contribuente**

1. Le ragioni del mancato intervento diretto delle Istituzioni europee in tema di sanzioni amministrative tributarie	147
2. Sanzioni amministrative e tributi armonizzati: attuazione del diritto dell'Unione e principio dell'effetto utile	151

3. Il principio di proporzionalità delle sanzioni, il contemperamento degli interessi contrapposti e le garanzie per il contribuente	154
3.1. <i>Segue</i> : il recepimento del giudice nazionale del principio	163
4. I riflessi sull'irrogazione delle sanzioni del principio dell'effettività della tutela giurisdizionale dei singoli	166
5. Il rispetto dei diritti della difesa e l'applicazione interpretativa in campo sanzionatorio	170
5.1. <i>Segue</i> : le possibili garanzie per il contribuente	175
6. Sanzioni tributarie nei confronti dei contribuenti assoggettati ad imposte non armonizzate e possibile discriminazione a rovescio: spunti per una riflessione	178

**Parte II – Le sanzioni amministrative tributarie nella giurisprudenza della Corte di giustizia: garanzie per il contribuente in tema di tributi armonizzati e possibili applicazioni estensive**

1. Illegittimità delle sanzioni tributarie discriminatorie	182
1.1. Le prime pronunce in tema di sanzioni tributarie discriminatorie: la sentenza italiana <i>Drexel</i> e la Sentenza <i>Commissione v. Francia</i>	184
1.2. <i>Segue</i> : le recenti pronunce in materia	187
1.2.1. La sentenza belga <i>NN (L) International</i> in tema di sanzioni per mancato versamento, ad opera degli investitori stranieri, dell'imposta annuale sugli organismi di investimento collettivo	187
1.2.2. La sentenza bulgara <i>TTL "EOOD"</i> in tema di sanzioni ed interessi per mancate ritenute alla fonte	190
1.2.3. La sentenza ungherese <i>Google Ireland</i> in tema di sanzioni per la registrazione delle imprese soggette all'imposta sul fatturato della pubblicità diffusa su Internet	192
2. Illegittimità delle sanzioni per violazione del principio di effettività	194
2.1. Le sentenze per l'irrogazione di sanzioni per mancato scambio di informazioni in merito ai vantaggi fiscali per le società multinazionali	194
2.2. La sentenza greca <i>Donellan</i> in tema di sanzioni per contrabbando di sigarette	197
2.3. La sentenza ungherese <i>Glencore Agriculture</i> in tema di sanzioni per frodi IVA	200
3. Illegittimità delle sanzioni tributarie per violazione del principio di proporzionalità	202
3.1. Sanzioni e proporzionalità in tema di tassazione degli autoveicoli	204

3.1.1. Le sentenze greche <i>Louloudakis</i> e <i>Commissione v. Grecia</i>	204
3.1.2. <i>Segue</i> : la sentenza ungherese <i>Euro - Team</i>	206
3.2. Proporzionalità e sanzioni IVA	208
3.2.1. La sentenza ungherese <i>Farkas</i> e la sentenza lettone <i>Redlibs</i>	208
3.2.2. La sentenza bulgara <i>Rodopi</i> e la sentenza italiana EN.SA	211
3.2.3. La sentenza greca <i>Karelia</i> in tema di proporzionalità delle sanzioni nel settore delle accise	213

### CAPITOLO TERZO

#### IL *NE BIS IN IDEM* FRA IL SILENZIO DEL LEGISLATORE ED IL DIALOGO FRA LE CORTI

##### **Parte I – I principi UE a fondamento del sistema sanzionatorio amministrativo tributario e tutela del contribuente**

1. L'evoluzione del principio in sede sovranazionale	217
2. Il coordinamento del principio fra ordinamenti sovranazionali nel dialogo fra le Corti	221
3. Il <i>ne bis in idem</i> nell'analisi della giurisprudenza sovranazionale. La prima interpretazione della Corte EDU	227
3.1. L'evoluzione interpretativa della sentenza <i>A e B</i>	234
4. La successiva interpretazione della Corte di giustizia dell'Unione europea	237
5. Le recenti pronunce italiane sul <i>ne bis in idem</i>	241
5.1. La sentenza <i>Menci</i> in materia tributaria	241
5.1.1. <i>Segue</i> : proporzionalità e limitazione del <i>ne bis in idem</i>	245
5.2. Le sentenze in tema di sanzioni amministrative finanziarie <i>Garlsson</i> e <i>Di Puma e Zecca</i> e le ricadute di principio sul sistema delle sanzioni amministrative tributarie	248

##### **Parte II – L'interpretazione del *ne bis in idem* ad opera delle Corti interne**

1. Il dialogo delle Corti ed il recepimento del principio negli ordinamenti interni. Una prospettiva comparata	254
2. Il <i>ne bis in idem</i> nella giurisprudenza italiana	257
2.1. Le iniziali interpretazioni della Corte di Cassazione	257
2.2. La prudente evoluzione interpretativa della Corte costituzionale	261

2.3. <i>Segue</i> : il recepimento della svolta interpretativa della Corte EDU ad opera della Consulta ed il fermo monito all'intervento del legislatore	265
3. Il <i>ne bis in idem</i> nell'ordinamento spagnolo	269
3.1. L'interpretazione del <i>Tribunal Constitucional de España</i>	269
3.2. La declinazione del principio in campo tributario ad opera della giurisprudenza del <i>Tribunal Supremo</i> e del <i>Tribunal Económico-Administrativo Central</i>	274
4. Il <i>ne bis in idem</i> nell'ordinamento francese	279
4.1. La declinazione del principio in campo tributario ad opera del <i>Conseil constitutionnel</i>	283
4.2. La recente pronuncia sul <i>ne bis in idem</i> della Corte EDU : <i>Notet c. Francia</i>	285

#### CAPITOLO QUARTO

### LE SANZIONI IMPROPRIE FRA DISCIPLINA INTERNA E PRINCIPI GENERALI DELL'ORDINAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA A GARANZIA DEL CONTRIBUENTE

#### **Parte I – Le sanzioni improprie: legittimazione interna e tutela del contribuente**

1. La previsione di fattispecie atipiche nel sistema sanzionatorio tributario	289
2. L'interpretazione della Consulta in merito alle sanzioni improprie e la prevalenza dell'interesse erariale	296
3. Violazione del precetto, reazione sfavorevole impropria nell'analisi di alcune fattispecie concrete	299
3.1. <i>Segue</i> : il diniego di detrazione dell'IVA assolta in <i>reverse charge</i> per i servizi infragruppo	306
4. Sanzioni improprie e garanzie per il contribuente	311
4.1. <i>Segue</i> : l'imposta italiana sui trasferimenti di denaro verso i Paesi extra-UE. Un prelievo discriminatorio con finalità sostanzialmente sanzionatorie. Profili di incompatibilità con il Trattato UE e tutela del contribuente	317

**Parte II – Il ruolo della Corte di giustizia per la difesa  
del contribuente in materia di sanzioni improprie.  
*Leading cases* e possibili prospettive future**

1. Attività interpretativa della Corte di giustizia e dialogo fra le Corti a garanzia del contribuente	320
2. Diniego di esenzione o di detrazione IVA quale sanzione per illeciti non tributari	322
3. La sanzione impropria per la violazione di requisiti formali	326
3.1. Diniego di esenzione IVA e di assoggettamento ad accise	326
3.2. Diniego del diritto a detrazione IVA pagata a monte	334
4. Diniego – giustificato e quindi legittimo – del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte nell'ipotesi di operazioni fraudolente	338
5. Il lento recepimento interno dei principi europei in tema di sanzioni improprie e il potenziale effetto di una possibile procedura di infrazione <i>ex art. 258 TFUE</i>	347

CAPITOLO QUINTO

TAX COMPLIANCE E SANZIONI NEL RINNOVATO DIALOGO  
FRA AMMINISTRAZIONE E CONTRIBUENTE

**Parte I – Principi e strumenti preventivi alternativi  
per la definizione delle sanzioni**

1. Il (possibile) <i>new deal</i> della sanzione amministrativa tributaria	355
1.1. <i>Segue</i> : interesse finanziario, diritti individuali e sanzioni: possibile equilibrio e modalità di definizione preventiva	360
2. I riflessi sanzionatori del rinnovato rapporto <i>preventivo</i> tra Fisco e contribuenti	364
3. I riflessi sanzionatori degli istituti definitivi preventivi	367
3.1. L'interpello	367
3.2. L'adempimento collaborativo nella nuova dialettica fra Amministrazione ed imprese (cenni)	372
3.3. L'art. 10, comma 2, dello Statuto: affidamento del contribuente negli atti dell'Amministrazione	376
4. L'autotutela tributaria	381
4.1. Caratteri e potenzialità dell'autotutela nel dialogo fra le parti	381

INDICE	11
4.2. <i>Segue</i> : la riforma dell'istituto e le ripercussioni in sede di irrogazione delle sanzioni	385

**Parte II – Strumenti successivi procedimentali e processuali di definizione delle sanzioni**

1. Strumenti deflativi del contenzioso e sanzioni	390
1.1. Il ravvedimento operoso	393
1.2. L' accertamento con adesione	399
2. Gli istituti <i>successivi</i> alla proposizione del ricorso e sanzioni	402
2.1. Il reclamo e la mediazione	402
2.2. La conciliazione giudiziale	406
2.3. La definizione agevolata dei rapporti tributari. La riduzione delle sanzioni e i dubbi sulla natura condonistica degli strumenti di definizione (stra)ordinari	409

CAPITOLO SESTO

SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE IN TEMA DI TRIBUTI LOCALI E GARANZIE PER IL CONTRIBUENTE

**Parte I – Autonomia tributaria e potere di determinazione della sanzione per gli enti locali**

1. Limiti interni ed europei all'autonomia tributaria locale	415
1.1. <i>Segue</i> : potestà regolamentare e potere sanzionatorio	423
2. Le fondamenta del potere sanzionatorio tributario in sede regolamentare	428
3. La sanzione per i tributi locali nell'ipotesi di incertezza della norma statale	432
3.1. <i>Segue</i> : lacune normative in tema di sanzioni per tributi locali: il caso dell'imposta di soggiorno	435
4. Criteri di determinazione della sanzione per i tributi locali	442
4.1. <i>Segue</i> : applicabilità del cumulo giuridico alle sanzioni riferite a tributi locali	444

**Parte II – Personalizzazione della sanzione tributaria  
in sede locale, strumenti deflativi e possibili prospettive evolutive**

1. Determinazione preventiva della sanzione tributaria ed efficacia della personalizzazione in sede regolamentare	450
2. Strumenti deflativi del contenzioso, riflessi sanzionatori per i tributi locali e tutela del contribuente	453
2.1. Il faticoso cammino applicativo degli strumenti deflativi <i>stricto sensu</i>	456
2.2. Gli strumenti deflativi successivi alla proposizione del ricorso e la loro (ancor più) complessa gestione in sede locale	460
3. Sanzioni tributarie locali e baratto amministrativo	465
3.1. La difficile gestazione del baratto amministrativo e l'agevolazione o esenzione riferita all'obbligazione tributaria <i>corrente</i>	466
3.2. Possibile definizione delle sanzioni e baratto amministrativo	470
4. Possibili scenari futuri del sistema sanzionatorio tributario locale	473
<i>Conclusioni</i>	479
<i>Bibliografia</i>	499