



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Principio di legalità e sanzioni tributarie*

di Lorenzo del Federico

Abstract

The paper analyzes the relationship between administrative tax penalties and the principle of legality on the basis of articles 23 and 25 second paragraph of the Constitution, highlighting the general principles with art.25, which also extend to administrative penalties, governed by dl.gs.472/1997.

The study therefore focuses on the institutions of liberalizing, of abolitio criminis and the lex mitior, reconstructing, through a large series, the full applicability of the tax penalties. The paper concludes with an analysis of operations of the principle of legality in the tax regulations of the local authorities to identify the extent to which and allowed them to apply provisions reward (amnesties)

SINTESI

Il lavoro affronta il rapporto tra sanzioni amministrative tributarie e principio di legalità, alla luce degli articoli 23 e 25 II° comma della Costituzione, evidenziando la portata generale dei principi recati dall' art. 25, che si estendono anche alle sanzioni amministrative, regolate dal dl.gs.472/1997. Lo studio si sofferma quindi sugli istituti del favor libertatis, dell' abolitio criminis e della lex mitior, ricostruendone, attraverso un' ampia casistica, la piena applicabilità alle sanzioni tributarie. Conclude l'articolo l'analisi dell'operatività del principio di legalità nei regolamenti tributari degli enti locali e l'individuazione degli stretti limiti entro cui è consentito agli stessi di applicare disposizioni premiali (condoni).

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Le basi costituzionali del principio di legalità per le sanzioni amministrative tributarie – 3. Il principio di legalità ed i suoi corollari nel D. Lgs. n. 472/1997 – 4. Favor libertatis, abolitio criminis e illecito amministrativo tributario – 5. Segue: la lex mitior – 6. Il principio di legalità ed i regolamenti tributari degli enti locali – 7. Il problema dei condoni per i tributi locali

*Ordinario di Diritto Tributario Univesità di Chieti – Pescara;
Direttore del Centro Inter. Ric. Trib. Eu., CIRTE – Roma

1. Premessa

Il principio di legalità in materia di sanzioni amministrative tributarie si pone come tema classico, al centro dei tradizionali dibattiti sul sistema sanzionatorio tributario, anche se, dopo la riforma del 1997, l'attenzione si è spostata sull'ambito applicativo dell'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997, rubricato appunto "Principio di legalità", piuttosto che sul risalente profilo delle sue basi costituzionali¹.

Tuttavia prima di esaminare l'art. 3 cit., è quanto mai utile un inquadramento del principio di legalità nella prospettiva delle garanzie costituzionali.

Come è noto si discute se per le sanzioni amministrative tributarie -così come per le sanzioni amministrative generali - la norma costitutiva della riserva di legge debba essere rinvenuta nell'art. 23 Cost., relativo alle prestazioni imposte, o nell'art. 25, 2 co., Cost., che per la "*materia penale*" contempla la riserva di legge, il principio di tassatività ed il divieto di retroattività.

La questione non può certo ritenersi superata dall'art. 1 della L. 24.11.1981, n. 689, specificamente rubricato "Principio di legalità", che ha positivizzato i principi di riserva di legge, irretroattività e divieto di analogia, giacché si tratta di norma di legge ordinaria, che lascia irrisolto il problema sul piano dei principi costituzionali². Ed, ovviamente, analoghe considerazioni vanno svolte

* Il presente scritto riprende l'analogo contributo destinato al Trattato di diritto sanzionatorio tributario, doganale e valutario, di futura pubblicazione per i tipi della Giuffrè, diretto da A. Giovannini e curato da E. Marzaduri ed A. di Martino.

¹ V. ad es.: BATISTONI FERRARA, *La riforma del sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in Riv. G.d.F., 1997, 1429; ID, *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in Fisco, 1999, 11355; GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in Dir. prat. trib., I, 1997, 1196. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, *ibidem*, 1998, I, 264.

² Talvolta la giurisprudenza riconduce l'art. 1 cit. all'art. 25 Cost., v. ad es. Cass., 22.10.1991, n. 1195.

a proposito dell'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997³.

2. Le basi costituzionali del principio di legalità per le sanzioni amministrative tributarie

La dottrina prevalente, per le sanzioni amministrative generali e per quelle tributarie, ritiene operante la riserva di cui all'art. 23 Cost.⁴.

A prima vista il problema potrebbe apparire di poco conto, almeno in relazione alla riserva di legge, giacché pur non applicandosi l'art. 25, 2 co., Cost. la *garanzia* sarebbe pur sempre assicurata dall'art. 23.

³ Per coloro che limitano i principi costituzionali di cui all'art. 25, 2 co., Cost., alla sola materia penale in senso stretto, tali norme stanno a significare l'innovativo allargamento dell'ambito applicativo dei principi; viceversa per coloro che ritengono operanti le garanzie costituzionali in questione per l'intero diritto punitivo, e quindi anche per le sanzioni amministrative, si tratta di mere conferme, disposte dal legislatore ordinario per esigenze di sistematicità, ed anche per fugare, sul piano del diritto positivo, i dubbi sull'effettiva portata dell'art. 25, 2 co. (v. *infra*).

⁴ Per l'applicabilità dell'art. 23 Cost.: PALIERO – TRAVI, *La sanzione amministrativa. Profili sistematici*, Milano, 1988, 139; CAPACCIOLI, *Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *Atti del Convegno di Sanremo*, 21-22 ottobre 1978, *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, 134-135; PAGLIARI, *Profili teorici della sanzione amministrativa*, Padova 1988, 224; COPPA - SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in Enc. Dir., 421; CERBO, *Le sanzioni amministrative*, Milano 1999, 47; ed in giurisprudenza Cass., sez. I, 6.11.1999, n. 12367.

Per l'applicabilità dell'art. 25 Cost.: DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, 117; CANNADA BARTOLI, *Illecito (diritto amministrativo)*, in Enc. Dir., 126; MICHELI, *Legge (diritto tributario)*, in Enc. Dir., 1089; RASTELLO, *Ingiustificato faticoso cammino della giurisprudenza verso la completa edificazione giuridica secondo la concezione penalistica dell'illecito amministrativo tributario punito con la pena pecuniaria*, in Riv. dir. fin., 1979, II, 238; G. BERLIRI, *Sanzioni amministrative e principi costituzionali della potestà punitiva penale*, in AA.VV., *Le sanzioni amministrative, Atti del XXVI Convegno di Studi di Scienza dell'amministrazione*, Milano, 1982, 291; BACHELET, *Problemi e prospettive della "depenalizzazione" delle infrazioni in materia di circolazione stradale*, in *Studi in memoria di Carlo Esposito*, Padova, 1974, IV, 2244; M.A. SANDULLI, *Le sanzioni amministrative pecuniarie. Principi sostanziali e procedurali*, Napoli, 1983, 72 e seg. e seg.; CASSETTA, *Illecito penale ed illecito amministrativo*, in AA.VV., *Le sanzioni amministrative, Atti del XXVI Convegno di Studi di Scienza dell'amministrazione*, Milano, 1982, 56; SINISCALCO, *Depenalizzazione e garanzia*, Bologna 1983, 162; VINCIGUERRA, *La riforma del sistema punitivo nella legge 24 novembre 1981, n. 689. Infrazione amministrativa e reato*, Padova, 1983, 33; ROSSI VANNINI, *Illecito depenalizzato-amministrativo*, Milano, 1990, 205; RIONDATO, *Art. 1*, in AA.VV., *Commentario delle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 52 e seg.

Peraltro anche limitatamente al solo tema della riserva di legge (prescindendo almeno per ora dalle connesse problematiche della retroattività e della tassatività) la portata delle due norme non coincide⁵.

Si appalesa in primo luogo la diversa natura delle due riserve⁶, così come concepite da una parte della dottrina: di tipo assoluto quella di cui all'art. 25, 2 co., di tipo relativo quella di cui all'art. 23⁷; peraltro la Corte Costituzionale ritiene entrambe le riserve di tipo relativo⁸, per cui sotto tale profilo il problema riveste scarsa importanza.

Indipendentemente dall'applicabilità dell'una o dell'altra norma vi è poi una certa concordia di opinioni sugli elementi della fattispecie che debbono essere necessariamente previsti dalla legge, in termini di ambito dell'illecito (presupposti, caratteri e contenuto), individuazione del soggetto punibile ed entità minima e massima della sanzione⁹.

A parte ciò merita attenzione la diversità dell'ambito applicativo delle due riserve: l'art. 25, 2 co., (come si evidenzierà in prosieguo) riguarda tutte le misure punitive, di ogni tipo; l'art. 23 copre le prestazioni imposte, personali o patrimoniali.

⁵ FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, *Rapporti civili*, Artt. 22 e 23, Bologna- Roma, 1978, sembra svalutare il problema ove afferma che "l'interferenza le due norme determina la coerente applicazione di ambedue le discipline, quindi il sostanziale assorbimento della riserva *ex*" art. 23 "nella disciplina di cui all'art. 25 cost." (145); su posizioni analoghe BARATTI, *Contributo allo studio della sanzione amministrativa*, Milano, 1984, 213.

⁶ Le fondamentali posizioni dottrinali e giurisprudenziali sono articolatamente esposte da BRICOLA, *Il II e III comma dell'art. 25*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, *Rapporti civili*, Artt. 24-26, Bologna-Roma, 1981, 227 e seg., e da FEDELE, *Art. 23* cit., 23 e seg.

⁷ In relazione ai problemi che si pongono in materia tributaria il parallelismo tra le due norme è tracciato da MICHELI, *Legge* cit., 1080.

⁸ Corte Cost. 19.5.1964 n. 36, in *Giur. cost.*, 1964,1, 483; Corte Cost. 27.6.1968 n. 73, *ibidem* 1968, I, 1055; Corte Cost. 10.6.1982 n. 108, *ibidem*, 1982, I, 1055; Corte Cost. 9.6.1986 n. 132, *ibidem*, 1986, I, 885.

⁹ Per la casistica si rinvia a COLLA – MANZO, *Le sanzioni amministrative*, Milano 2001, 251-254, per alcuni specifici profili in tema di violazioni e sanzioni amministrative tributarie v. RIONDATO, *Art. 3*, in AA.VV., *Commentario delle disposizioni generali sulle sanzioni cit.*, 129-132, e soprattutto MONDINI, *Autonomia e proporzionalità delle sanzioni amministrative in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.* 2015, 830- 833.

La portata dell'art. 23, è spiegabile in ragione della sua matrice storica, costituita dall'art. 30 dello Statuto Albertino¹⁰, relativo al prelievo tributario, cui la dottrina ha sovrapposto le problematiche sulle entrate paracommutative e sull'amplessima categoria delle prestazioni dei privati alla pubblica amministrazione, giungendo a delineare l'omnicomprensivo concetto di prestazioni imposte, coagulato da "una *ratio* unitaria che esige l'applicazione della riserva di legge a tutte quelle prestazioni a favore dello Stato... che, per essere assunte ad oggetto di rapporti obbligatori... nascenti direttamente dalla legge e non da fonte negoziale, non possono in alcun modo ricondursi alla volontà del privato"¹¹.

La categoria delle prestazioni imposte non può quindi essere ridotta a comprendere solo i tributi, risultando caratterizzata da una sorta di astrattezza causale di cui è sintomatica la conclamata polifunzionalità emergente dalla eterogenea casistica¹²; tuttavia è palese l'estraneità a tali tematiche della tutela del cittadino, autore di un fatto illecito, di fronte alla potestà punitiva dello Stato¹³, fenomeno specificamente recepito dal Costituente negli artt. 25 e 27. Sotto altro profilo va poi segnalata l'assoluta prevalenza della tesi secondo cui sono inquadrabili nella categoria delle prestazioni imposte le sole prestazioni positive¹⁴. Conseguentemente le sanzioni di tipo interdittivo e preclusivo, e

¹⁰ L'art. 30 dello Statuto Albertino disponeva: "Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere o sanzionato dal Re".

¹¹ Così FEDELE, *Art. 23 cit.*, 25.

¹² Si rinvia in proposito agli studi di FEDELE, *Art. 23 cit.*, 37 e seg., e 46 e seg.; *Prestazioni imposte*, in Enc. giur. 11.

¹³ MICHELI, *Legge cit.*, 1089, osserva che le sanzioni non possono essere messe sullo stesso piano delle prestazioni coattive tributarie, le quali, pur attuando una limitazione del patrimonio di un soggetto rappresentano l'adempimento di doveri di solidarietà, e ritiene pertanto applicabile alle sanzioni l'art. 25, 2 co., e non l'art. 23 Cost.

¹⁴ FEDELE, *Art. 23 cit.*, in linea con la dottrina prevalente e con il prudente orientamento della Corte Costituzionale, ritiene limitata la riserva alle sole prestazioni personali positive (33 e seg.; 136, nota 44; 139, nota 4; 140, nota 7); *contra* Alessandro PACE, *Libertà personale (diritto costituzionale)*, in Enc. dir., 291 e seg. In effetti la genesi e la lettera dell'art. 23 portano ad escludere le prestazioni personali negative che potrebbero ricondursi nell'ambito della riserva

comunque in genere tutte le misure sanzionatorie non consistenti in prestazioni coattive personali (positive) o patrimoniali, restano scoperte dalla riserva di legge *ex art. 23*. Si pensi alle sanzioni accessorie interdittive di cui all'art. 21 D. Lgs. n. 472/1997.

Per colmare la lacuna insita nella formulazione dell'art. 23 non sembra possibile utilizzare la riserva di cui all'art. 97 Cost., relativa all'organizzazione dei pubblici uffici¹⁵.

Soltanto l'art. 25, 2 co., può assicurare indistintamente la garanzia della riserva di legge per tutte le sanzioni punitive.

In genere si ritiene che la riserva di cui all'art. 25, 2 co., debba limitarsi alle pene criminali per i seguenti motivi:

- a) la matrice esclusivamente penalistica del principio *nullum crimen, nulla poena sine lege*¹⁶;
- b) i lavori preparatori, dai quali non risulterebbero riferimenti precisi alle sanzioni amministrative¹⁷;
- c) la topografia costituzionale, in base alla quale l'art. 25, 2 co., sarebbe collocato in area di interesse esclusivamente penalistico¹⁸;
- d) l'art. 25, 2 co., contiene una riserva di legge statale e quindi non consentirebbe alle regioni di legiferare in materia di sanzioni amministrative, oltretutto, ovviamente, di pene criminali¹⁹.

I riferimenti alla matrice penalistica del principio *nullum crimen, nulla poena sine lege* ed ai lavori preparatori, anche a prescindere da più approfondite

solo in via equitativa.

¹⁵ PALIERO - TRAVI, *La sanzione* cit., 139.

¹⁶ Per tutti SPASARI, *Diritto penale e Costituzione*, Milano, 1966, 7.

¹⁷ PALADIN, *Il problema delle sanzioni nel diritto regionale*, in AA.VV., *Studi in onore di E. Guicciardi*, Padova, 1975, 398.

¹⁸ PALIERO - TRAVI, *La sanzione* cit., 137.

¹⁹ VINCIGUERRA, *Le leggi penali regionali - Ricerca sulla controversa questione*, Milano 1974.

riflessioni²⁰, appaiono scarsamente significativi vista la ridotta rilevanza storica delle sanzioni amministrative che hanno assunto importanza solo negli ultimi decenni; basti pensare che dopo la legge del 29, relativa alle sanzioni tributarie, per avere la prima legge relativa all'illecito amministrativo generale si è dovuto attendere il 1981. Va comunque segnalata la tendenza espansiva del principio, ormai da tempo in atto in ordinamenti di varia tradizione giuridica, ritenuto sempre più frequentemente applicabile anche a misure sanzionatorie di polizia, amministrative o disciplinari, afflittive o comunque restrittive della libertà o della sfera patrimoniale dell'amministrato²¹.

Per quanto riguarda poi la collocazione dell'art. 25, 2 co., questa assume rilievo in senso contrario, per dimostrare piuttosto la portata non esclusivamente penalistica del secondo comma così come del primo comma, che pone il generalissimo principio del giudice naturale; del resto la disposizione si trova inserita nel titolo I, "Rapporti civili", nell'ambito della parte I "Diritti e doveri dei cittadini".

Molto più complesso appare il problema della coesistenza nell'art. 25, 2 co., della riserva di legge statale per la "*materia penale*" in senso stretto e della facoltà pacificamente riconosciuta alle regioni di legiferare in materia di illecito amministrativo.

Pur aderendo alla tesi (assolutamente prevalente) della riserva di legge statale in materia di pene criminali, la omnicomprensiva riserva di legge per tutte le sanzioni punitive prevista dall'art. 25, 2 co., Cost., non impedisce di riconoscere alle regioni la potestà legislativa in materia di sanzioni amministrative punitive, anche in considerazione del fatto che, come messo in luce da

²⁰ Si rinvia ai contributi di: G. VASSALLI, *Nullum crimen sine lege*, in Noviss. dig. it., 498; P.G. GRASSO, *Il principio "nullum crimen sine lege" nella Costituzione italiana*, Milano 1972, 275 ss.; G. MARINI, *Nullum crimen, nulla poena sine lege (dir. pen.)*, in *Enc. dir.*, 950.

²¹ Per tutti v. G. VASSALLI, *Nullum crimen sine lege* cit., 495 e seg.

autorevole dottrina, vi è "la possibilità che la riserva di legge prevista da una singola norma costituzionale possa operare con diversa intensità con riferimento ai diversi aspetti della materia da essa coperta"²². Depongono a favore della indicata coesistenza da un lato la natura strumentale della potestà sanzionatoria rispetto alla funzione di amministrazione attiva, che rende inscindibile ed unitaria la relativa potestà legislativa²³, e dall'altro l'esistenza di rilevanti interconnessioni di ordine costituzionale, peculiari al solo diritto penale, tra l'art. 25, 2 co., e gli artt. 3, 5, e 25, 1 co., che evidenziando l'indefettibile principio dell'unità giurisdizionale portano ad escludere nella materia interferenze estranee alla legge statale²⁴.

Infatti la Corte Costituzionale ha osservato che esistendo nel nostro ordinamento il principio costituzionale dell'unità giurisdizionale (art. 25,1 co.) ed essendo esclusa in questa materia ogni interferenza estranea alla legge statale, si deve ritenere conseguentemente sussistente un analogo principio di divieto di interferenze anche per quel che concerne la legislazione penale, stante l'intima connessione tra i due momenti della posizione e dell'applicazione della norma penale, che esprimono il principio dell'unità

²² Così FEDELE, *Art. 23 cit.*, 122; per gli ampi riferimenti alla letteratura ed alla giurisprudenza costituzionale che ritengono variabile l'intensità della riserva di legge non solo in relazione alle diverse materie coperte, ma anche in relazione ad aspetti diversi di una stessa materia, v. *op. cit.*, 97-116. Sull'argomento specifico v. positivamente: M.A. SANDULLI, *Le sanzioni cit.*, 87 e seg.; BARATTI, *Contributo cit.*, 223.

²³ La potestà sanzionatoria della pubblica amministrazione costituisce una funzione sussidiaria, strumentale rispetto alle potestà di amministrazione attiva (funzione sussidiata); la riserva alla legge statale in materia di sanzioni amministrative sarebbe pertanto inconcepibile nei "confronti delle norme intese a reprimere, nell'ambito dell'ordine amministrativo, la turbativa di interessi inerenti al corretto svolgimento di una specifica funzione amministrativa di spettanza regionale"; in tale ordine di idee M.A. SANDULLI, *Le sanzioni cit.*, 19 e seg., e 87 e seg., cui si rinvia per più approfonditi riferimenti (va comunque segnalata la tesi, alquanto isolata, di CAPACCIOLI, *Principi in tema cit.*, 135, secondo cui (anche in base all'art. 23 Cost.) alla legislazione regionale sarebbe preclusa *in toto* la materia sanzionatoria, penale o amministrativa che sia, essendo "arduo ammettere che la tutela della sfera della libertà possa essere diversa no del territorio dello Stato").

²⁴ In argomento v. per tutti BRICOLA, *Principio di legalità e potestà normativa penale delle Regioni*, in *Scuola pos.*, 1963, 651.

dello Stato, quale ente esponentiale della comunità nazionale (art. 5), in necessaria armonia con il principio di uguaglianza (art. 3)²⁵; se ne può desumere che il fulcro del divieto per le regioni di legiferare in materia penale non è rinvenibile nell'art. 25, 2 co., ma nel combinato disposto degli artt., 3, 5, 25 (1 e 2 co.) e 117 Cost..

Non sembra opportuno dilungarsi oltre; in questa sede è sufficiente aver individuato i termini della problematica.

Naturalmente la concezione unitaria del fenomeno punitivo, nel cui ambito ci si colloca, pur con la dovuta salvaguardia della peculiarità dei vari tipi di illecito, porta ad avallare l'orientamento, ampiamente motivato, che rinviene nell'art. 25, 2 co., una disposizione di carattere generale comune a tutte le sanzioni punitive²⁶. La conseguenza è che non solo la riserva di legge, ma anche il principio di tassatività, il divieto di analogia²⁷ ed il divieto di retroattività²⁸ debbono operare indistintamente nell'intero campo del diritto punitivo, come principi generali di settore²⁹.

Tale concezione si pone in linea con il consolidato orientamento della Corte Europea di Strasburgo, secondo cui, nel sistema della Convenzione Europea

²⁵ Corte Cost. 12.5.1957, n. 39, in *Giur. Cost.*, 1957, I, 492; Corte Cost., 23.3.1966, n. 26, *ibidem*, 1966, I, 255; Corte Cost., 30.12.1972, n. 210, in *Giust. pen.*, 1973, I, 273.

²⁶ V. *amplius* DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano 1993, 19 e seg., e CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano 1996, 150 e seg., cui si rinvia per i profili teorici e sistematici, con particolare riferimento all'illecito amministrativo tributario.

²⁷ Sul divieto di analogia in *malam partem* v. Cass. civ. 28.11.1996, n. 10571; Cass. civ. 24.4.1997, n. 3603. Generalmente si ritiene che il divieto di analogia (*in malam partem*) sia desumibile dal principio di tassatività piuttosto che dal principio della riserva di legge. CAPACCIOLI, *Principi in tema* cit., 134, in materia di sanzioni amministrative tributarie ritiene operante il divieto di analogia, pur rinvenendo la riserva di legge, inerente la materia, non nell'art. 25 Cost., che contiene il principio di tassatività, ma nell'art. 23 Cost.; sull'analogia in relazione all'art. 23 v. FEDELE, *Art. 23* cit., 92, nota 23.

²⁸ Peculiare la posizione di COPPA - SAMMARTINO, *Sanzioni* cit., 421-422 che pur rinvenendo la riserva di legge per le sanzioni amministrative tributarie nell'art. 23 Cost., ritengono operante il principio di irretroattività.

²⁹ Per tutti v. RIONDATO, *Art. 1* cit., 32 e seg.

dei Diritti dell'Uomo, la "*materia penale*" ricomprende interamente il fenomeno punitivo, in tutte le sue accezioni, compreso l'illecito amministrativo tributario³⁰.

3. Il principio di legalità ed i suoi corollari nel D. Lgs. n. 472/1997

L'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997 affronta la tradizionale tematica del principio di legalità, optando per soluzioni ispirate dall'art. 25 Cost., analoghe a quelle di cui all'art. 1, L. n. 689/1981.

Il principio fondamentale è che "nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione" (formulazione identica all'art. 1, 1 co. L. n. 689/1981, e sostanzialmente riprodotiva dell'art. 25, 2 co., Cost.).

Le norme che prevedono violazioni e sanzioni non possono mai trovare applicazione retroattiva (se sfavorevoli).

Secondo un orientamento minoritario –ma condivisibile– il limite riguarderebbe non solo le norme sostanziali, ma anche quelle norme procedurali e processuali che rilevano direttamente ai fini della restrizione delle libertà personali, economiche e patrimoniali del trasgressore (stando al D. Lgs. n. 472 /1997 si pensi agli artt. 19, 22 e 23).

Tale orientamento sembra, almeno a tratti, condiviso dalla stessa prassi amministrativa che:

-ha riconosciuto l'ultrattività delle pregresse disposizioni in tema di

³⁰ Per l'inquadramento dell'illecito amministrativo tributario nel sistema della CEDU v. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative* cit., 54 e seg.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano 2010, 28 e seg.; e da ultimo CORDEIRO GUERRA, *La tutela –processuale e procedurale, del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. del Federico e P. Puoti, Torino 2014, 230 e seg.

ravvedimento operoso, nei limiti temporali certamente più favorevoli della nuova, introdotta dall'art. 13 D. Lgs. n. 472/1997;

-ha ammesso che l'immediata esecutività ex artt. 18, 4 co., e 19, D. Lgs. cit. rileva soltanto per le sentenze rese su ricorsi avverso provvedimenti notificati dopo il 1.4.1998 (data di entrata in vigore del D. Lgs.);

-in termini generali ha incentrato sul principio del *favor rei* la soluzione delle complesse questioni di diritto transitorio poste dall'entrata in vigore dei D. Lgs. 18.12.1997, nn.471,472 e 473³¹.

Andando ben oltre il principio di legalità, l'art. 3, 2 co., in conformità dell'art. 2 C.P. dispone che "salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile" (c.d. *abolitio criminis*).

Collocandosi inequivocabilmente nella logica del *favor libertatis* (*favor rei*) l'art. 3, 2 co., si occupa anche dei profili procedurali, affermando coerentemente che "se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato". Inoltre "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" (art. 3, 3 co. - *lex mitior*).

A tali disposizioni si è affiancata ovviamente l'esplicita abrogazione, da parte dell'art. 29, 1 co., dell'art. 20 della legge 7.1.1929, n. 4, che centrando la successione nel tempo delle norme sanzionatorie amministrativa tributaria

³¹ Infatti la circolare ministeriale 10 luglio 1998, n. 180-E è giunta a ritenere inapplicabili alle violazioni commesse prima del 1.4.1998 non solo "le disposizioni sanzionatorie sopravvenute..." e "le disposizioni che prevedono sanzioni più severe rispetto a quelle in vigore al tempo della violazione", ma anche, "in ogni caso", le "norme che determinano un trattamento più sfavorevole". In merito v. NUSSI, Art. 25, in AA.VV., *Commentario delle disposizioni generali sulle sanzioni cit.*, 776 e seg.

sul *tempus regit actum*, fondava il c.d. principio di ultrattività.

4. Favor libertatis, abolitio criminis e illecito amministrativo tributario

L'introduzione del principio del *favor libertatis* in luogo di quello di ultrattività apre il campo a questioni alquanto originali per la materia tributaria, rievocando le esperienze penalistiche maturate in tema di *abolitio criminis* e *lex mitior* ex art. 2 C.P.

Si pensi al caso, sintomatico e di notevole rilevanza applicativa, delle violazioni in tema di bolla di accompagnamento: la sopravvenuta abolizione dell'istituto, ha comportato la conseguenziale abrogazione di tutte le norme, sostanziali e sanzionatorie (art. 3, 147 co., lett. d), L. 28.12.1995, n. 549, e D.P.R. 14.8.1996, n. 472); la mancata od irregolare emissione della bolla di accompagnamento non è stata più configurata come violazione punibile, donde l'applicabilità del *favor libertatis* ex art. 3, 2 co., cit., e quindi l'estinzione della pretesa sanzionatoria³².

Altre questioni di notevole complessità si sono poste per le sanzioni relative ai tributi abrogati, si pensi all'ILOR³³, all'ICIAP, all'INVIM, all'imposta sul

³²Comm. trib. centr., sez VI, 25 gennaio 1999, n. 259, in Giur. imp., 1999, 642; Cass., sez. trib., m 27 marzo 2001, n. 4408, in *I Quattro codici della Riforma tributaria Big*, Cd-Rom, IPSOA. Alle stesse conclusioni si deve giungere in numerosi altri casi in cui vengono abrogati obblighi meramente strumentali; a tal proposito, il Ministero delle Finanze, nella circolare n. 180-E cit., ha evidenziato una serie di esempi, tra cui: l'obbligo di inviare all'Ufficio il modello IVA 99bis, di cui al D.M. 12 marzo 1984, soppresso dall'art. 1, comma 3 bis, D.L. n. 330/1994, intr. dalla legge di conversione n. 473/1994; l'obbligo di compilazione degli elenchi clienti e fornitori collegati alla dichiarazione annuale IVA e dell'allegazione alla stessa dei modelli 101 e 102 di cui al D.M. 28 dicembre 1984, soppresso dall'art. 6, comma 1, lett. b), D.L. n. 357/1994, conv. con la legge n. 489/1994.

³³ Gli altri tributi soppressi dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che ha istituito l'IRAP sono i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, la tassa sulla concessione governativa per la partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (art. 36, comma 1, D.Lgs. n. 446/97); inoltre, l'art. 51 della stessa norma dispone l'abolizione delle tasse sulle concessioni comunali, delle tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, dell'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico, dell'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione.

patrimonio netto delle imprese ecc.

Oggi un settore particolarmente sensibile, ma ancora inesplorato, sembrerebbe essere quello dei tributi locali: a volte alcuni tributi vengono abrogati e sostituiti da entrate patrimoniali o comunque extratributarie (si pensi ai rapporti tra tassa occupazione spazi ed aree pubbliche e canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, ma anche alla tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani ed alla tariffa per il servizio di igiene ambientale, all'imposta sulla pubblicità ed al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari ecc.); altre volte si assiste ad uno schizofrenico succedersi di tributi, ICI, IMU ecc.

Il primo caso ha riguardato l'ILOR: la Corte di Cassazione si è espressa a favore della persistente applicabilità delle sanzioni, prima evocando una sorta di continuità per sostituzione tra l'abrogata ILOR e la novella IRAP, poi ritenendo che *"l'abolitio criminis* determina la non punibilità degli illeciti commessi prima dell'*abolitio* stessa, soltanto nei limiti in cui l'obbligo, la cui violazione costituiva illecito sanzionato penalmente, non sia stato soppiantato da un altro obbligo omologo>>³⁴. Ma la giurisprudenza è stata chiamata più volte a decidere questioni analoghe, dando risposte variegate³⁵.

A fronte di tali problematiche assolutamente inconsuete in materia tributaria si è tentato di elaborare una risposta specialistica e settoriale.

Si è infatti sostenuto che un conto è l'abrogazione della norma sanzionatoria,

³⁴ Cass., sez. trib., 30.5.2003, n. 8717, in *Corr. Trib.*, 2003, 3504, con nota di DEL FEDERICO, *Infedele dichiarazione ILOR, tra <<abolitio criminis>> e continuità normativa*. Per l'analogia soluzione sul fronte penale tributario v. Cass., 15 gennaio 2001, n. 35, in *Il fisco*, 2001, 1169, con nota di IZZO, *Abolizione secca della contravvenzione di omessa dichiarazione*.

³⁵ Per l'applicabilità dell'*abolitio criminis*: Cass., sez. V, 9.4.2003, n. 5597 e Cass., sez. V, 17.5.2006, n. 11569, in tema di imposta sulle successioni; Cass., sez. V, 16.12.2005, n. 27760, in tema di imposta sul patrimonio netto delle imprese; *contra* Cass., sez. V., 20.3.2006, n. 6189 e Cass., sez. V., 24.11.2006, n. 24991, in tema di INVIM. Per un quadro dei diversi orientamenti v. RICCI – LUPPI, *L'abrogazione del tributo (o dell'adempimento) elimina la sanzione per le violazioni commesse anteriormente ?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 177 e seg.

che comporta l'applicabilità del *favor libertatis* ex art. 3, 2 co., cit., ed altro conto è l'abrogazione del tributo, che non incidendo specificamente sulla fattispecie sanzionatoria non potrebbe estinguere l'illecito³⁶. Al riguardo la prassi amministrativa afferma che l'art. 3, 2 co., "trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria", ma non rileva in alcun modo in caso di "completa abolizione di un tributo"³⁷. Tuttavia tale differenziazione risulta priva di esplicita base normativa ed alquanto fumosa.

La corretta impostazione del tema dell'*abolitio* deve essere invece ricondotta alla sua matrice naturale, cioè alla teoria del diritto punitivo³⁸.

Emergono evidenti punti di contatto con la *vexata quaestio* della successione di disposizioni integratrici della fattispecie penale, nel cui ambito, per le norme penali in bianco (v. ad es. art. 650 C.P.), il discrimine in ordine all'applicabilità o meno del *favor libertatis* viene fondato sull'attualità dello specifico interesse tutelato. Ma nonostante tale apprezzabile criterio ermeneutico la questione resta estremamente controversa, soprattutto sul piano della concreta applicazione; a ciò aggiungasi che i profili peculiari legati all'abrogazione dei tributi ed alle radicali innovazioni del sistema sanzionatorio tributario non consentono il pedissequo recepimento delle soluzioni penalistiche. Tant'è che spesso l'abrogazione di un tributo è accompagnata da uno specifico regime transitorio, e del resto la possibilità di una deroga al principio del *favor libertatis* è contemplata, pleonasticamente, dallo stesso art. 3, 2 co., che fa salve le diverse previsioni di legge. Il Legislatore ordinario può quindi introdurre

³⁶ LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1998, I, 327 ss.; ID., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 689 ss.

³⁷ Così la circolare n. 180-E/1998.

³⁸ RIONDATO, *Art. 3* cit., 141.

deroghe specifiche, incontrando in ciò il solo limite dei principi costituzionali. Sul piano della teoria del diritto punitivo il regime dell'*abolitio criminis* si giustifica in funzione del mutare della percezione sociale di determinati comportamenti, ovvero dell'attualità del loro disvalore giuridico. Appare, infatti, iniquo continuare a punire un soggetto per un comportamento che, al momento della punizione, non è più disapprovato dall'ordinamento. Insomma, una volta venuta meno l'antigiuridicità di un comportamento, continuare ad applicare le regole precedenti sarebbe fine a se stesso, ed obbedirebbe solo a logiche formalistiche, contrastando il recepimento dei sopravvenuti mutamenti.

Poste tali basi teoriche, nel caso di abrogazione di un tributo, *l'abolitio criminis*, potrebbe operare laddove l'imposta soppressa non venga sostituita da nessuna altra forma di prelievo sostanzialmente analoga o non si possano individuare elementi indicativi di una certa continuità normativa tra la vecchia e la nuova imposta. Per un caso sintomatico ed indiscutibile si pensi all'abrogata imposta sui cani³⁹.

In questi casi il disvalore connesso alla violazione dell'obbligo impositivo non viene più percepito come tale e quindi sarebbe iniquo (inutile, se non addirittura contrario ai sopravvenuti mutamenti ordinamentali), continuare ad applicare la punizione. Diversamente, nel caso di tributi soppressi, per i quali può essere rintracciata una significativa continuità con i nuovi tributi, l'interesse alla persistente applicazione della punizione resta attuale e richiede effettività di tutela.

E' proprio per l'intima *ratio* del diritto punitivo che *l'abolitio criminis* non può

³⁹ L'art. 10, comma 4, del D.L. 18 gennaio 1993, n. 8, conv., con modificazioni, nella L. 19 marzo 1993, n. 68 ha abrogato l'art. 6 della L. 14 agosto 1991, n. 281 che disciplinava l'imposta sui cani.

operare quando persiste l'interesse a contrastare l'antigiuridicità del comportamento sanzionato.

5) Segue: *la lex mitior*

Quanto all'individuazione della norma più favorevole in termini di entità delle sanzioni (art. 3, 3 co.) si deve far riferimento non tanto alle misure edittali, quanto alla concreta determinazione.

L'individuazione della norma più favorevole va fatta non in astratto, ma in concreto: non soltanto sulla base delle due norme succedutesi nel tempo, ma anche raffrontando i risultati che deriverebbero dall'applicazione effettiva di esse alla concreta fattispecie.

In sostanza la nuova norma può essere applicata ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore laddove risulti effettivamente più vantaggiosa per il trasgressore.

E' appena il caso di puntualizzare che la disposizione più favorevole non può essere ricostruita combinando gli elementi più favorevoli delle varie norme succedutesi nel tempo (c.d. divieto di *tertia lex*).

La problematica ha peraltro scarso rilievo in materia di violazioni e sanzioni amministrative tributarie, in quanto l'art. 3, 3 co., limita la retroattività della *lex mitior* ai casi di diversa entità delle sanzioni (viceversa l'art. 2, 3 co., C.P. molto più ampiamente e problematicamente, prevede che «se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli...»⁴⁰).

Come si desume dalla lettera dell'art. 3, ed in sintonia con la tradizione del diritto punitivo, lo *jus superveniens* più favorevole va applicato d'ufficio, dall'Amministrazione o dal Giudice, con i differenziati limiti dell'irripetibilità

⁴⁰ Di opinione diversa risulta RIONDATO, *Art. 3* cit., 141, il quale valorizza la matrice penalistica del decreto delegato.

di quanto pagato, per le ipotesi di cui all'art. 3, 2 co. (*abolitio criminis*), e della definitività del provvedimento sanzionatorio, per le ipotesi di cui all'art. 3, 3 co. (*lex mitior*).

6) Il principio di legalità ed i regolamenti tributari degli enti locali

Come è noto le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo che per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi -nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti- ferma restando l'applicabilità delle vigenti disposizioni di legge esclusivamente per quanto non disciplinato dai regolamenti (art. 52, D.Lgs. n. 446/1997).

Si attribuisce in sostanza agli enti locali una potestà regolamentare così ampia da poter addirittura sovrapporsi (o meglio, più brutalmente, derogare) alle leggi dello Stato, donde il problematico rapporto tra le fonti e l'arduo contemperamento con la riserva di legge ex art. 23 Cost..

Sul piano del diritto costituzionale e della teoria delle fonti il fenomeno si spiega e si giustifica nella prospettiva del superamento della subordinazione gerarchica del regolamento dell'ente locale rispetto alla legge, trovando ormai affermazione il principio di competenza. Invero dalla promozione costituzionale delle autonomie locali, fortemente valorizzata dal nuovo assetto federalistico su cui è fondata la riforma del Titolo V, è desumibile l'adozione del criterio di competenza, non solo con riferimento alle leggi regionali, ma anche riguardo alle fonti di tutti gli altri enti locali.

In merito alla complessa problematica non sono consentite digressioni, pur esprimendosi una preferenza di fondo per il principio di gerarchia, tuttora prevalente, e per sua natura idoneo a salvaguardare il fondamentale principio della coerenza sistematica dell'ordinamento giuridico.

Certo è che indipendentemente dall'opzione di fondo, per la competenza o per la gerarchia, gli enti locali non possono invadere le aree sottoposte alla riserva di legge (oltre che all'art. 23 Cost., si pensi agli artt. 25, 41, 42, 43, 97 ecc., ed allo stesso art. 52 D. Lgs. n. 472/1997), ed inoltre non possono discostarsi né dai principi generali dell'ordinamento, né dai principi generali di settore, enucleabili dalla legislazione tributaria nel suo complesso.

Letteralmente la potestà regolamentare in materia di entrate tributarie risulta molto ampia, avendo quali unici limiti espressi l'individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nonché il rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Tuttavia pur volendo ammettere che l'ente locale possa introdurre deroghe alla legge non potrebbe mai derogare i principi.

Per fare qualche esempio sarebbe certamente illegittima: -l'esclusione del diritto al rimborso di quanto erroneamente versato dal contribuente; -la previsione di un termine ventennale per l'accertamento; -la soppressione dell'atto di accertamento, sostituito dalla generalizzata diretta iscrizione a ruolo dei maggiori tributi dovuti; -la facoltà di effettuare notifiche telefoniche ecc. Le deroghe alla legge potrebbero quindi riguardare soltanto disposizioni di dettaglio, e quindi ad esempio: -le modalità di versamento; -il tasso ed i criteri di computo degli interessi; -il contenuto e la forma delle dichiarazioni ecc. Ma al di là di tali esempi radicali, de plano convincenti, restano ampi margini di incertezza.

In tale contesto il tema da affrontare è quello dei rapporti tra il principio di legalità e l'ambito della potestà normativa degli enti locali in tema di sanzioni e di condoni tributari.

Seppure l'art. 52 D. Lgs. n. 446/1997⁴¹, quale norma attributiva di potestà normativa agli enti locali in materia tributaria, non fa alcun riferimento alla materia delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie ciò non vuol dire che tale materia venga ad essere rimessa alla potestà regolamentare, e ciò per tre ordini di motivi:

- a) il regime costituzionale di riserva di legge (ex art. 23, o 25 Cost.);
- b) il principio di legalità posto dal legislatore ordinario ex art. 3 D. Lgs. n. 472/1997 (ed art. 1, legge n. 689/1981);
- c) l'inderogabilità dei principi generali dell'ordinamento e dei principi generali del diritto tributario e del diritto punitivo.

Il sistema delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie (e delle sanzioni amministrative *tout court*) resta quindi caratterizzato dalla rigorosa osservanza del principio di legalità ex art. 3 D. Lgs. n. 472/1997 (ed è appena il caso di evidenziare che il D. Lgs. n. 466/1997, porta la data del 15 dicembre, ed è entrato in vigore prima del D. Lgs. n. 472/1997, che porta la data del 18 dicembre, ed è entrato in vigore il 1.4.1998).

In tale ottica si deve ritenere che sia i profili sostanziali dell'illecito amministrativo tributario, sia la tipologia dei procedimenti e dei provvedimenti sanzionatori debbano rispettare il principio di legalità ex art. 3 D. Lgs. n. 472/1997, a prescindere dalla copertura costituzionale (rinvenibile nell'art. 23 o nell'art. 25 per quanto riguarda i profili sostanziali, e nell'art. 97 per quanto riguarda i profili procedurali)⁴².

Ed invero sul piano applicativo è agevole riscontrare che i pochi enti locali che

⁴¹ Poi richiamato dall'art. 149 del TU delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al D. Lgs. 18.8.2000, n. 267.

⁴² V. ad es. DEL FEDERICO, I *poteri normativi degli enti locali in tema di sanzioni e condoni tributari: ambiti di legittimità*, in *Fin Loc.*, 2005, 33 e seg.; URICCHIO – FUMAROLA, *L'attività sanzionatoria degli enti locali*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Rimini, 2009, 335 e seg.; CARDILLO, *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011, 194-197; MONDINI, *Autonomia e proporzionalità cit.*, 834 – 835.

negli anni 98-99 hanno esercitato la potestà regolamentare in materia di violazioni e sanzioni amministrative tributarie si sono limitati a recepire pedissequamente le norme di cui al D. Lgs. n. 472/1997 ed al D. Lgs. n. 473/1997, contenenti rispettivamente disposizioni generali in tema di sanzioni tributarie, e disposizioni specificamente attinenti alle violazioni e sanzioni in materia di tributi locali.

A seguito dell'apposito invio ex art. 52 frequenti sono state le "osservazioni" dissuasive del Ministero sulle rare norme non meramente ripetitive, ed a quanto consta gli enti locali hanno provveduto al riesame ed all'emenda in conformità alle indicazioni ministeriali.

Qualche margine di operatività per la potestà normativa degli enti locali può tuttavia rinvenirsi a proposito del così detto ravvedimento operoso in quanto mera circostanza attenuante a connotazione procedimentale, che non rileva ai fini dei tratti fondamentali dell'illecito.

Ed invero secondo l'art. 50 della legge 27.12.1997 4.449: "Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le provincie ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'art. 3, comma 133, lettera b), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.

Orbene, come è noto, il ravvedimento operoso è disciplinato dall'art. 13 D. Lgs. n. 472/1997 in linea con le pregresse esperienze legislative (artt. 46 e 48 D.P.R. n. 633/1972; artt. 9 e 54, D.P.R. 29.9.1973, n. 600); si tratta di una circostanza attenuante dell'illecito, che consente di ottenere una significativa riduzione

della sanzione⁴³.

Nel rispetto dei suoi peculiari tratti caratterizzanti, il ravvedimento operoso potrebbe essere disciplinato dall'ente locale in modo quanto più possibile confacente alla natura dei tributi propri, ed ai rapporti ente impositore – contribuente che caratterizzano la finanza locale in modo partecipativo e tendenzialmente paritetico, con forte attenuazione del profilo di polizia tributaria immanente alla disciplina dei tributi erariali⁴⁴.

Si pensi alla possibilità di ampliare la portata del ravvedimento; all'ipotesi di più significative riduzioni delle sanzioni in presenza di comportamenti particolarmente virtuosi, alla possibilità di ridurre le preclusioni procedurali e temporali⁴⁵ ecc.

Di certo il ravvedimento operoso –nonostante le clamorose aperture introdotte dalle recenti riforme in tema di tributi erariali- non può essere snaturato sino a trasformarlo in una strisciante forma di condono “a regime”⁴⁶, ovvero occasionato da più o meno significative modifiche dei regolamenti tributari, dall'approvazione di nuove tariffe ecc. Tale tendenza era emersa nella prassi in quanto gli enti locali avevano talvolta l'esigenza di avvalersi di procedure di condono e di sanatoria, per fruire delle quali, stanti gli ovvi limiti posti dal principio di legalità, non potevano che sperare nella legge dello Stato. Più in generale, a prescindere dalla legislazione statale, le regioni e gli enti

⁴³ Per eventuali approfondimenti v. GALEAZZI, Il nuovo ravvedimento operoso, in Riv. Dir. Trib., 2014, 995, con ampi riferimenti anche alla recente riforma; risulta poi fondamentale la circolare ministeriale 13.7.1998, n. 184-E, opportunamente dedicata al ravvedimento operoso per i tributi locali (in *Corr. Trib.*, 1998, 2337).

⁴⁴ Molto lucidamente MONDINI, Autonomia e proporzionalità cit., 834, ritiene che, secondo la legge dello Stato, “l'esercizio di (questa) autonomia possa essere orientato soltanto verso il *favor rei* e la *lex mitior*”.

⁴⁵ Da ultimo decisamente attenuate anche per il normale ravvedimento a regime in tema di tributi erariali, v. per tutti GALEAZZI, Il nuovo ravvedimento operoso cit., e GIOVANNINI, Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente”, in Fisco, 2015, 335.

⁴⁶ Si vedano tuttavia i puntuali rilievi critici di GIOVANNINI, Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente” cit.

locali, dovranno sempre e comunque salvaguardare attentamente il principio di proporzionalità, modulando adeguatamente l'entità delle sanzioni. Ed è appena il caso di evidenziare la dimensione non meramente ordinaria del principio di proporzionalità, desumibile non solo dalle norme costituzionali in tema di illecito (e segnatamente dagli artt. 25 e 27), ma anche dal diritto dell'Unione Europea e dalla CEDU⁴⁷.

7. Il problema dei condoni per i tributi locali

A prescindere dal tentativo di un uso strumentale e distorto della potestà regolamentare in tema di ravvedimento operoso, gli enti locali non avevano margini di intervento, eppure da tempo ormai si assiste ad un uso massiccio dei meccanismi di condono da parte dello Stato.

Data l'importanza e la ricorrenza del fenomeno la dottrina è giunta ad elaborare una vera e propria teoria dei condoni⁴⁸: una prima categoria è quella caratterizzata da una così detta funzione premiale negativa, in cui il beneficio del condono (abbandono o riduzione delle sanzioni e/o riduzione del tributo) è subordinato ad un comportamento meritorio del contribuente (il comportamento meritorio è premiato con la rinuncia alla sanzione negativa); una seconda categoria fondamentale è quella espressiva di mera clemenza fiscale, caratterizzata dall'automatismo della produzione del beneficio (non è richiesto alcun comportamento meritorio).

E' chiaro che entrambe le categorie implicano interventi normativi di segno opposto a quelli comportanti l'imposizione del tributo e della sanzione, per cui, così come avviene per le agevolazioni tributarie, i condoni e le sanatorie

⁴⁷ V. per tutti MONDINI, *Autonomia e proporzionalità cit.*, 837 e seg.

⁴⁸ Oltre al fondamentale lavoro di PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano 1987, per quanto interessa in questa sede v. PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1983, I, 152; BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, 243.

tributarie, nel comportare la riduzione del tributo e delle sanzioni, non possono che soggiacere al principio di legalità.

Pertanto gli enti locali seppure dotati di significative potestà normative in materia tributaria non possono far ricorso allo strumento dei condoni e delle sanatorie, in assenza di appositi interventi da parte della legge dello Stato.

L'occasione per far uscire gli enti locali da tale situazione di stallo è stata colta dal legislatore con la L. 27.12.2002, n. 289, il cui art. 13, 1 co., ha infatti previsto che "con riferimento ai tributi propri, le regioni, le province e i comuni possono stabilire, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare i tributi stessi, la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, nonché l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto, i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti. Le medesime agevolazioni... possono essere previste anche per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o procedimenti contenziosi in sede giurisdizionale. In tali casi, oltre agli eventuali altri effetti previsti dalla regione o dall'ente locale in relazione ai propri procedimenti amministrativi, la richiesta del contribuente di avvalersi delle predette agevolazioni comporta la sospensione, su istanza di parte, del procedimento giurisdizionale, in qualunque stato e grado questo sia eventualmente pendente, sino al termine stabilito dalla regione o dall'ente locale, mentre il completo adempimento degli obblighi tributari, secondo quanto stabilito dalla regione o dall'ente locale, determina l'estinzione del giudizio".

Il condono per i tributi degli enti locali è rimasto tuttavia alquanto indefinito per quanto riguarda la struttura delle fattispecie, il termine di attivazione, le

annualità condonabili, le procedure, le modalità ecc., i limiti economico-finanziari dell'intervento, la forma dell'atto istitutivo ecc.

Ma la questione principale ha riguardato i limiti temporali rispetto all'attivazione delle procedure di condono.

Parte della dottrina aveva accolto con favore l'istituzionalizzazione del condono per i tributi degli enti locali, desumibile dalla mancanza di limiti temporali rispetto all'attivazione delle procedure e dal contesto federalista del sistema delle autonomie locali⁴⁹. Era stato proprio l'art. 13 della legge 289/2002 ha delineare i fondamentali ambiti strutturali e funzionali del condono per i tributi delle regioni e degli enti locali, indicandone i principi essenziali, ferma la piena autonomia (e responsabilità) normativa e finanziaria di tali enti nella scelta sui tempi e sui modi del condono, la valutazione dell'impatto politico-istituzionale, la salvaguardia degli equilibri finanziari, ecc.

E' certamente condivisibile la tesi di chi ha acutamente osservato che, "poiché si tratta di condono, l'uso di tale norma è eccezionale e, in linea di principio, irripetibile...", nel senso che "l'ente potrebbe anche avvalersi più volte della facoltà in esame, ma per fattispecie sempre diverse..."⁵⁰.

Tuttavia tale principio di "irripetibilità" dovrebbe essere letto non come implicito limite interno alla reiterazione del condono, ma come parametro di razionalità, buon andamento e compatibilità finanziaria della procedura. In sostanza in caso di ricorso eccessivo al condono potranno emergere le connaturate responsabilità amministrative e finanziarie, immanenti ad ogni

⁴⁹ In tal senso v.: LOVECCHIO, *Tributi locali, condono fai da-te, Il sole 24 ore*, 5; R. MARINI, *Il "condono" dei tributi locali. Prime considerazioni a margine dell'art. 13, legge 27 dicembre 2002, n. 289: definizione dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, 346; DEL FEDERICO, *I poteri normativi degli enti locali in tema di sanzioni cit.*, 33 e seg. *Contra* CEPPARUOLO, *La definizione agevolata dei rapporti tributari locali*, in *Trib. loc. e reg.*, 2003, 155-156, il quale fa riferimento al rapporto logico sistematico con il condono per i tributi erariali ed al principio di unità della finanza pubblica (argomenti da ultimo valorizzati dalla giurisprudenza, unitamente ad alcuni dati testuali, per fondare una lettura restrittiva dell'art. 13 cit. – v. *infra*).

⁵⁰ LOVECCHIO, *Tributi locali, condono fai da-te cit.*

determinazione dell'ente che implica ricadute del genere.

Tuttavia la questione è stata ormai affrontata e superata alla radice dalla giurisprudenza, sostanzialmente consolidata nel circoscrivere l'ambito applicativo della "...L. n. 289 del 2009, art. 13, che delimitava temporalmente – mediante... riferimento agli *obblighi non adempiuti dal contribuente prima dell'entrata in vigore di detta legge*, ed alla necessità che, a tale data, fossero già *pendenti i procedimenti contenziosi* in sede giurisdizionale – il potere dei Comuni di stabilire condoni sui tributi propri..."; invero "le esigenze di omogeneità di funzionamento dell'intero sistema tributario, evidenziate dal disposto dell'art. 3 (uguaglianza di trattamento dei debitori di tributi diversi da quelli locali), art. 23 (riserva di legge in materia di prestazioni obbligatorie) e art. 119 Cost., comma 2 (coordinamento della finanza pubblica locale con quella nazionale), comportano... la necessità che il legislatore nazionale intervenga a fissare le grandi linee di detto sistema, definendo gli spazi ed i limiti entro i quali possono essere esercitate le potestà attribuite, in materia fiscale, anche agli enti locali territoriali... Nel caso concreto, poiché la L. n. 289 del 2002, art. 13, concedeva all'amministrazione comunale la potestà di adottare il solo, specifico, condono ivi previsto, temporalmente delimitato attraverso i riferimenti suesposti, l'adozione di un ulteriore condono a distanza di ben sette anni dalla normativa primaria succitata, determina l'illegittimità del condono medesimo per carenza di potere..."⁵¹.

⁵¹ Cass., sez. trib., 20.7.2012, n. 12675, n. 12677, n. 12678, n. 12679, n. 12688; v. altresì il commento adesivo di VILLANI – SANNICANDRO, *I comuni non devono fare i condoni fiscali*, in *Fisco*, 2013, 193.