

Capitolo 13

LE SANZIONI IN MATERIA DI ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI

di Davide De Girolamo¹

Sommario: 1. Premessa. Il sistema sanzionatorio in materia di accise – 2. Poteri e controlli – 3. Accertamento delle violazioni – 4. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative – 5. Le violazioni in materia di accise sui prodotti energetici – 5.1. sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici – 5.2. Alterazione di congegni, impronte e contrasegni – 5.3. Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa – 5.4. Irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa – 5.5. Irregolarità nella circolazione – 5.6. Inosservanza di prescrizioni e regolamenti – 5.7. Sanzioni in materia di accisa sull'energia elettrica – 6. La confisca – 7. L'indennità di mora – 8. La riferibilità della sanzione alle persone giuridiche

1. Premessa. Il sistema sanzionatorio in materia di accise

Come è ben noto, la prima normativa interna con la quale è stato attuato il recepimento dei principi comunitari in materia di armonizzazione delle accise è stata dettata con il D.L. 31 dicembre 1992, n. 513, più volte reiterato e, da ultimo, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. In attuazione della delega portata dall'art. 1, comma 4 della legge richiamata è stato adottato il nuovo Testo unico sulle accise, approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

Le disposizioni del predetto Testo unico sostituiscono le previgenti previsioni speciali relative all'imposta di fabbricazione sugli spiriti e sulla birra, all'imposta di fabbricazione sugli oli minerali, nonché alle imposte di consumo sull'energia elettrica, sul gas metano e sugli oli lubrificanti e bitumi. Unica eccezione sono le imposte di fabbricazione sui tabacchi e sui fiammiferi, che restano regolate dalla relativa normativa speciale, anche in ragione del regime di monopolio che ne regola l'offerta.

Nel Capo IV (artt. 40-51) del Titolo I del richiamato D.Lgs. n. 504/1995 è codificata la nuova disciplina delle sanzioni amministrative e penali applicabili in materia di accise.

Tale decreto è stato oggetto, da ultimo, di una profonda rivisitazione ad opera del D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, attuativo della direttiva 2003/96/CE che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

¹ Davide De Girolamo è avvocato presso lo Studio Associato Legale Tributario fondato da F. Gallo.

I principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie risultano invece contenuti nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con il quale il procedimento sanzionatorio ed i suoi presupposti applicativi sono stati radicalmente riformati. Tale decreto si applica anche alle violazioni di carattere amministrativo in materia di accise.

Il principio informatore sotteso alla riformulazione del sistema punitivo operata dal nuovo Testo unico sulle accise è stato quello di realizzare una sostanziale depenalizzazione dei comportamenti illeciti previsti dalle previgenti disposizioni (in particolare dalla legge 2 luglio 1957, n. 474, in materia di oli minerali), riservando la sanzione penale alle sole ipotesi di maggiore offensività, in quanto ricollegabili a fatti di effettiva evasione di imposta, rispetto alle quali le sanzioni penali sono giustificate dalla particolare tutela che deve essere accordata agli interessi erariali in gioco.

Si legge espressamente nella stessa relazione ministeriale al decreto che lo scopo di razionalizzazione perseguito dall'armonizzazione comunitaria ha necessariamente comportato un riordino della materia penale *“per la quale si è voluto fare un censimento di tutte le disposizioni legislative vigenti per effettuare il loro coordinamento ed aggiornamento, cercando di unificare, per quanto possibile, le varie fattispecie di violazioni penali dalle quali fossero derivate sottrazioni fraudolente al pagamento del tributo e le diverse fattispecie di violazioni amministrative, concernenti errori materiali ed inosservanze di formalità e di adempimenti, non considerate come evasioni di imposta”*.

Come anticipato, risulta chiara l'indicazione di riservare la sanzione penale alle sole ipotesi nelle quali il fatto evasivo si pone quale elemento costitutivo della fattispecie e non come il fine, ancorché eventuale, verso il quale si orienta la condotta, demandando alla repressione di carattere amministrativo gli illeciti prodromici all'evasione, dotati di minore allarme sociale.

2. Poteri e controlli

Il compito di operare i controlli necessari per assicurare la gestione dei tributi relativi all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi – anche al fine di prevenire le relative violazioni – è demandato all'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle dogane) ed alla Guardia di finanza.

L'art. 18 del D.Lgs. n. 504/1995 distingue le incombenze connesse alla gestione delle accise, riportate al comma 1, e di competenza del solo Dipartimento (ora, Agenzia delle dogane), che può avvalersi dell'ausilio dei militari della Guardia di finanza, da quelli di controllo, spettanti sia all'Agenzia sia alla Guardia di finanza.

In particolare, i funzionari dell'amministrazione finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento di cui all'art. 31 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e

gli appartenenti alla Guardia di finanza hanno facoltà di eseguire le indagini e i controlli necessari ai fini dell'accertamento delle violazioni alla disciplina delle imposte sulla produzione e sui consumi; possono, altresì, accedere liberamente, in qualsiasi momento, nei depositi, negli impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti. Essi hanno pure facoltà di prelevare, gratuitamente, campioni di prodotti esistenti negli impianti, redigendo apposito verbale e, per esigenze di tutela fiscale, di applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi.

Gli ufficiali e sottoufficiali della Guardia di finanza, oltre ai poteri ed alle facoltà più sopra elencate, procedono, di iniziativa o su richiesta degli uffici finanziari al reperimento ed all'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi e delle relative violazioni. A tal fine i funzionari possono formulare inviti di comparizione; richiedere l'esibizione di documenti; domandare, previa autorizzazione del comandante di zona, ad aziende ed istituti di credito o all'amministrazione postale di trasmettere copia di tutta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti con il cliente; acquisire copie o estratti degli atti e documenti, ritenuti utili per le indagini o per i controlli, depositati presso qualsiasi ufficio della pubblica amministrazione o presso pubblici ufficiali e procedere a perquisizioni domiciliari.

Gli Uffici dell'Agenzia delle dogane possono, inoltre, effettuare interventi presso soggetti che svolgono attività di produzione e distribuzione di beni e servizi per accertamenti tecnici, per controllare, anche a fini diversi da quelli tributari, l'osservanza di disposizioni nazionali o comunitarie. Tali interventi e controlli possono essere eseguiti anche dalla Guardia di finanza, previo il necessario coordinamento con gli Uffici delle dogane.

Infine il personale dell'Amministrazione finanziaria e la Guardia di finanza hanno facoltà di effettuare i servizi di controllo sulla circolazione dei prodotti soggetti ad accise, anche mediante ricerche sui mezzi di trasporto impiegati. Essi hanno anche facoltà, per esigenze di tutela fiscale, di apporre sigilli al carico, nonché di procedere, gratuitamente al prelevamento di campioni.

3. Accertamento delle violazioni

L'accertamento delle violazioni penali in materia di accise compete sia agli ufficiali ed agli agenti della Guardia di finanza in funzione di polizia tributaria sia agli ufficiali ed agli agenti della polizia giudiziaria ordinaria, oltre che ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 19 del D.Lgs. n. 504/1995 stabilisce che la Direzione compartimentale delle dogane e delle imposte indirette è competente per l'applicazione delle

sanzioni amministrative relative alle violazioni nel cui ambito territoriale sono state accertate.

Tale norma – seppur ancora in vigore – va letta in combinato con il nuovo disposto dell'art. 16, comma 1 del D.Lgs. n. 472/1997, il quale prevede che *“La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono”*.

È stato chiarito al riguardo dalla stessa Amministrazione doganale (circolare 31 marzo 1998, n. 94/D) che per quanto attiene al settore doganale l'organo cui è demandata l'irrogazione delle sanzioni (pecuniarie ed accessorie) va individuato nel capo della dogana, quale ufficio competente all'accertamento dei tributi, nel cui ambito di competenza è stata contestata la violazione, ai sensi del D.Lgs. n. 105/1990 e del D.P.R. n. 287/1992. Per quanto concerne, invece, le accise tale organo va individuato nel capo dell'Ufficio tecnico di finanza nel cui territorio è stata constatata l'infrazione.

Attualmente, a seguito dell'unificazione degli uffici doganali e degli uffici tecnici di finanza, la competenza va individuata nel direttore dell'Ufficio unico delle dogane.

Per quanto riguarda le fattispecie a rilevanza penale, i processi verbali di accertamento dei reati sono trasmessi dagli agenti verbalizzanti in originale all'autorità chiamata a giudicare ed in copia al competente Ufficio delle dogane. I verbali di constatazione attinenti alle accise, non relativi ad accertamento di reati, compilati dalla Guardia di finanza nei depositi fiscali sono invece trasmessi in copia all'Ufficio unico delle dogane competente per l'accertamento.

4. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative

In passato la contestazione della pretesa impositiva e la correlativa irrogazione delle sanzioni avveniva attraverso un unico atto notificato contestualmente all'avviso di pagamento. Nel precedente sistema sanzionatorio tributario (legge 7 gennaio 1929, n. 4), infatti, sussisteva una netta coincidenza tra soggetto responsabile per il tributo - contribuente - e soggetto responsabile per le sanzioni, che non rendeva necessario alcun percorso alternativo di contestazione della violazione.

L'introduzione del principio di personalità della responsabilità per la sanzione amministrativa tributaria ha reso residuale l'irrogazione della sanzione contestuale all'avviso di accertamento (art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997), prevedendo che in via ordinaria l'irrogazione della sanzione avvenga, previa contestazione, tramite un distinto atto “precedente” all'irrogazione (art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997).

Il procedimento “ordinario” di irrogazione della sanzione si articola in tre fasi.

La prima fase inizia con la notifica al trasgressore del c.d. atto di contestazione, predisposto dall'Ufficio od ente competente ad irrogare la sanzione. Per le accise, come si è detto, tale ufficio coincide con l'Ufficio unico delle dogane.

L'atto di contestazione deve contenere, a pena di nullità, i fatti attribuiti; gli elementi probatori assunti; i criteri che si ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni; l'indicazione delle pene, nonché i minimi edittali previsti per ogni violazione; l'invito al pagamento delle somme ridotte laddove il trasgressore volesse sfruttare la facoltà di definizione agevolata, ovvero l'invito a produrre, entro 60 giorni dalla notifica, le deduzioni difensive nell'ipotesi in cui l'autore dell'illecito decidesse di non accedere alla predetta procedura e l'indicazione dell'organo innanzi al quale proporre l'impugnazione immediata. 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

A seguito della notificazione dell'atto di contestazione, il trasgressore - entro i sessanta giorni previsti per la proposizione del ricorso - può decidere se pagare la sanzione contestata ridotta ad un quarto, definendo la violazione; presentare deduzioni difensive ovvero impugnare l'atto di contestazione presentando ricorso (art. 18 del D.Lgs. n. 472/1997). La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Qualora il preteso autore della violazione entro il termine per la proposizione del ricorso non definisca in modo agevolato la controversia o non presenti deduzioni difensive, l'atto di contestazione si considera *ex tunc* come atto di irrogazione a titolo definitivo della sanzione.

Se sono presentate le deduzioni difensive l'impugnazione immediata dell'atto di contestazione non è ammessa e, comunque, diviene improcedibile (art. 16, comma 5 del D.Lgs. n. 472/1997).

La terza fase del procedimento di irrogazione delle sanzioni è riconnessa all'intervenuta presentazione delle deduzioni difensive.

L'ufficio competente dispone di un anno di tempo, a pena di decadenza, per valutare le deduzioni del preteso autore della violazione e per procedere eventualmente alla notifica dell'atto di irrogazione della sanzione. Tale atto deve essere motivato a pena di nullità anche con riferimento alle argomentazioni poste alla base delle deduzioni difensive.

A seguito della produzione delle deduzioni difensive, se l'atto di irrogazione della sanzione non viene notificato entro centoventi giorni, perdono comunque di efficacia gli eventuali procedimenti cautelari, se già avviati.

Dal combinato disposto degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1992 risulta che il procedimento di contestazione "preventiva" previsto dall'art. 16 deve essere adottato obbligatoriamente per le violazioni formali e per le violazioni per le quali sia prevista una sanzione non correlata all'importo del tributo.

Le violazioni collegate al tributo possono, invece, essere alternativamente contestate in via preventiva ovvero contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento (art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997).

Nei casi in cui il procedimento di irrogazione immediata può essere seguito, l'ufficio competente irroga la sanzione contestualmente all'avviso di accertamento senza notificare l'atto di contestazione, sfruttando, in quanto compatibili, le stesse regole che disciplinano quest'atto. Poiché si tratta pur sempre di un atto di irrogazione delle sanzioni, esso dovrà contenere – a pena di nullità – tutti gli elementi di forma e di sostanza enucleati in precedenza.

Come ricordato anche dalla stessa Amministrazione finanziaria (circ. n. 94/D del 1998) e come esplicitato nella relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 472/1997, l'irrogazione immediata della sanzione è stata inserita a corollario della possibilità offerta al contribuente di accedere all'accertamento con adesione, che, come è ben noto, è un istituto che non opera con riferimento al settore delle accise.

È stato sostenuto pertanto dalla medesima Amministrazione finanziaria che, ove non sussistano particolari esigenze, l'istituto non sia utilmente applicabile nelle materie di competenza dell'Agenzia delle dogane. Tale scelta è giustificabile anche alla luce della espressa previsione legislativa secondo la quale il ricorso all'istituto dell'irrogazione immediata va valutato dall'Ufficio avendo riguardo alla compatibilità delle norme che regolamentano i singoli tributi con l'istituto in rassegna.

5. Le violazioni in materia di accise sui prodotti energetici

5.1. Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici

Passando alla disamina delle singole fattispecie sanzionate, l'art. 40 del D.Lgs. n. 504/1995, nella versione modificata dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, sanziona una serie di comportamenti la cui offensività si concreta sostanzialmente nella sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici.

Si tratta in particolare:

- della fabbricazione o raffinazione clandestina di prodotti energetici;
- della sottrazione con qualsiasi mezzo di prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa;
- della destinazione ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate;
- dell'effettuazione di operazioni di miscelazione non autorizzate dalle quali si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assoluta sui singoli componenti;

- della rigenerazione dei prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggiore imposta;
- della detenzione di prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato;
- della detenzione o utilizzazione di prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscele non autorizzate.

Tutte le richiamate fattispecie sono punite a titolo di reato e la sanzione comminata si traduce nella reclusione da sei mesi a tre anni e in una multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non inferiore, in ogni caso, ad euro 7.746,00).

La multa è commisurata, oltre che ai prodotti complessivamente ultimati, anche a quelli che si sarebbero potuti ottenere dalle materie prime in corso o in attesa di lavorazione, o comunque esistenti in fabbrica o nei locali in cui è commessa la violazione.

Se la quantità di prodotti energetici sottratta al pagamento è superiore a 2.000 chilogrammi la pena è aumentata con la previsione della reclusione da uno a cinque anni, oltre la multa. Se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 5.000 metri cubi la pena è della sola multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, in ogni caso non inferiore a 516,00 euro.

Qualora, infine, il reato sia commesso con il mezzo della corruzione del personale dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza, la pena è della reclusione da tre a cinque anni, oltre la multa. Il personale dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza che concorre nel reato è punito con la reclusione da quattro a sei anni oltre la multa.

Il tentativo è punito con la stessa pena comminata per il reato consumato. La fabbricazione di prodotti soggetti ad accisa in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista, si configura come tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento, con presunzione *iuris tantum* suscettibile di prova contraria.

L'estrazione di prodotti sottoposti ad accisa dopo la revoca della licenza è considerata, agli effetti sanzionatori, tentativo di sottrarre al pagamento dell'imposta il quantitativo estratto, ancorché destinato ad usi esenti o agevolati.

Al di sotto di determinate soglie quantitative, la fattispecie criminosa viene derubricata ad illecito di natura amministrativa. È previsto infatti dal combinato disposto dei commi 1, lett. c) e 6 dello stesso art. 40 che la destinazione ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate sia punita con la sanzione amministrativa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa se la relativa quantità di prodotti energetici è inferiore a 100 chilogrammi.

Nell'ipotesi di reato, l'esercente o il vettore è obbligato al pagamento di una somma pari all'ammontare della pena pecuniaria inflitta al condannato, se

questi è persona da lui dipendente o sottoposta alla sua autorità, direzione o vigilanza e risulti insolubile. Tale disposizione non si applica alle Amministrazioni dello Stato.

5.2. Alterazione di congegni, impronte e contrassegni

Gli artt. 41, 42 e 43 del Testo unico sulle accise si occupano della fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche, dell'associazione nel relativo reato e della sottrazione all'accertamento ed al pagamento della relativa accisa. Con specifico riferimento alle accise sui prodotti energetici torna in rilievo l'art. 46 dello stesso D.Lgs., il quale sanziona una serie di fattispecie illecite, tutte a rilevanza penale, il cui minimo comune denominatore consiste nell'alterazione di congegni, impronte e contrassegni.

In particolare l'art. 46, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 504/1995 punisce con la reclusione da uno a cinque anni la contraffazione, l'alterazione, la rimozione, il guasto o la resa inservibilità di misuratori, sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altri congegni, impronte o contrassegni prescritti dalla Amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di finanza. Alla stessa pena è sanzionato l'uso dei predetti apparati contraffatti o alterati, ovvero senza autorizzazione.

In base al comma 2 dello stesso art. 46, la detenzione, senza autorizzazione, di congegni, sigilli, bolli o punzoni identici a quelli usati dall'Amministrazione finanziaria o dalla Guardia di finanza – anche se contraffatti – è invece punita con la minor pena della reclusione da uno a sei mesi. La medesima pena è aumentata da un mese ad un anno se il fatto è commesso da un fabbricante.

Il fabbricante che senza aver commesso il reato ne abbia agevolato la commissione omettendo di adottare tutte le opportune cautele nella custodia dei misuratori e degli altri congegni ivi indicati è punito con la sanzione amministrativa da euro 258,00 ad euro 1.549,00.

Ove dal fatto di reato sia conseguita un'evasione di imposta, resta in ogni caso salva l'applicabilità delle sanzioni di cui agli artt. 40 e 43.

Anche in questo caso, nell'ipotesi di reato, l'esercente o il vettore è obbligato al pagamento di una somma pari all'ammontare della pena pecuniaria inflitta al condannato, se questi è persona da lui dipendente o sottoposta alla sua autorità, direzione o vigilanza e risulti insolubile.

5.3. Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa

Il riscontro di eccedenze o di deficienze nel deposito o nella circolazione di prodotti soggetti ad accisa, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 504/1995, concretano ordinariamente un illecito di natura amministrativa.

Prevede in particolare il comma 1 del richiamato art. 47 che le deficienze riscontrate nella verifica dei depositi fiscali di entità superiore al 2% oltre il calo consentito siano sanzionabili con la sanzione amministrativa dal doppio al triplo della relativa accisa applicabile.

Dispone a sua volta il successivo comma 3 che le deficienze – superiori ai cali ammessi – riscontrate all'arrivo dei prodotti trasportati in regime sospensivo sono punite con la sanzione amministrativa del decimo dell'intero ammontare dell'imposta relativa alla quantità mancante. In ogni caso le eccedenze sono assunte in carico.

Solo nell'ipotesi di superamento di determinate soglie quantitative è prevista l'irrogazione di una sanzione penale.

Se la deficienza riscontrata nella verifica del deposito fiscale è di entità superiore al 10% oltre il calo consentito si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa.

Parimenti, se la deficienza del prodotto trasportato in regime sospensivo è di entità superiore al 10% oltre il calo consentito si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa.

Sia nella richiamata ipotesi contemplata nel comma 1 che in quella contenuta nel successivo comma 3 dell'art. 47, la sanzione non si applica se viene fornita la prova che il prodotto mancante è andato perduto o distrutto.

Stabilisce, da ultimo, in materia di eccedenze di prodotto, il comma 2 dell'art. 47 che per le eccedenze di prodotti nei depositi fiscali e per le eccedenze di prodotti denaturati non rientranti nei limiti delle tolleranze ammesse, ovvero non giustificate dalla prescritta documentazione si applicano le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, salvo che venga dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, se dovuta.

Anche per i richiamati illeciti, nell'ipotesi di reato, l'esercente o il vettore è obbligato al pagamento di una somma pari all'ammontare della pena pecuniaria inflitta al condannato, se questi è persona da lui dipendente o sottoposta alla sua autorità, direzione o vigilanza e risulti insolubile.

5.4. Irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa

L'art. 48 del D.Lgs. n. 504/1995 regola il trattamento sanzionatorio delle violazioni afferenti l'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito dei prodotti sottoposti ad accisa.

Tutte le tipologie di illecito previste dalla norma richiamata sono sanzionate a titolo di responsabilità amministrativa.

In particolare, ai sensi dell'art. 48, comma 1, l'esercizio di un deposito di prodotto energetico, di un impianto di distribuzione stradale di carburante o di

un apparecchio di distribuzione automatica di carburanti non denunciati a norma dell'art. 25 dello stesso D.Lgs. n. 504/1995 è sanzionato con il pagamento di una somma pari ad un minimo di euro 1.032,00 e ad un massimo di euro 5.164,00. Prevede in particolare il richiamato art. 25 del Testo unico, al quale viene fatto espresso rinvio, che *“Gli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa devono denunciarne l'esercizio all'ufficio tecnico di finanza, competente per territorio, qualunque sia la capacità del deposito.*

2. Sono altresì obbligati alla denuncia di cui al comma 1:

- a) gli esercenti depositi per uso privato, agricolo ed industriale di capacità superiore a 25 metri cubi;*
- b) gli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburanti;*
- c) gli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli ed industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale supera i 10 metri cubi”.*

L'art. 48, comma 2 del D.Lgs. n. 504/1995 sanziona invece il riscontro di eccedenze nei depositi ed impianti rispetto alle risultanze del registro di carico e scarico o comunque non giustificate dalla prescritta documentazione con la sanzione amministrativa di un minimo di euro 516,00 e di un massimo di euro 3.098,00, oltre al pagamento del tributo.

Se l'eccedenza riscontrata non supera l'1% rapportato alla quantità estratta nel periodo preso a base della verifica si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 154,00 ad euro 929,00.

In base al comma 3 dello stesso art. 48, non si fa luogo ad alcun addebito per le eccedenze, riscontrate nel periodo preso a base della verifica:

- degli oli combustibili non superiori all'1% della quantità estratta, presso i depositi liberi per uso commerciale;
- dei carburanti non superiori al 5 per mille rapportato alle erogazioni registrate dal contatore totalizzatore, presso gli impianti e gli apparecchi di distribuzione automatica.

Stabilisce, da ultimo, il comma 5 dell'art. 48 che la modifica agli impianti senza la preventiva autorizzazione dell'ufficio tecnico di finanza (ora Ufficio delle dogane), nei casi in cui è prescritta, è punibile con la sanzione amministrativa da 258,00 a 1.549,00 euro. La stessa sanzione si applica anche all'esercente degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa che effettua la consegna dei prodotti agevolati senza l'osservanza delle formalità prescritte (art. 48, comma 4).

5.5. Irregolarità nella circolazione

L'art. 49 del D.Lgs. n. 504/1995 disciplina il trattamento sanzionatorio delle irregolarità nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

In base al comma 2 dell'art. 49, il trasporto di prodotti energetici sottoposti ad accisa, anche se destinati ad usi esenti o agevolati, senza la specifica documentazione prevista in relazione a detta imposta ovvero con documento falso od alterato o che non consente di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata – se viene dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta – è punibile con la sanzione amministrativa da 516,00 a 3.098,00 euro. Fanno eccezione i cali dei prodotti in cauzione, per i quali si applicano le specifiche sanzioni.

La sanzione non si applica qualora i prodotti trasportati differiscano quantitativamente rispetto ai dati risultanti dai relativi documenti di accompagnamento in misura non superiore all'1%, se in più, o al 2% oltre il calo ammesso dalle norme doganali vigenti, se in meno.

Se non viene dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta si applicano le sanzioni penali previste dall'art. 40 del Testo unico per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta.

Alla medesima sanzione amministrativa ricompresa tra un minimo di euro 516,00 ed un massimo di euro 3.098,00 è punibile lo speditore o il trasportatore al quale è imputabile l'irregolare compilazione del documento di accompagnamento (art. 49, comma 4 del Testo unico sulle accise), salvo i casi che costituiscono reato.

Le sanzioni amministrative si applicano anche per le violazioni relative ai trasferimenti di prodotti di cui all'art. 21, comma 3 del D.Lgs. n. 504/1995².

Qualora non venga fornita dimostrazione che il prodotto sia stato destinato ad usi diversi da quelli soggetti ad imposta si applica la presunzione di reato di cui al comma 1 dello stesso art. 49 (illecita provenienza). In tali casi, come si è già visto, si applicano al trasportatore ed allo speditore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta. L'imposta evasa è calcolata in base all'aliquota indicata per i singoli prodotti energetici dall'art. 21, comma 2 del Testo unico delle accise. Questa sanzione si applica anche nelle ipotesi in cui sia prevista l'utilizzazione del documento di accompagnamento di cui all'art. 1, primo comma, del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.

² Si tratta dei prodotti energetici *diversi* da a) benzina con piombo (codici NC 2710 11 31, 2710 11 51 e 2710 1159); b) benzina (codici NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 e 2710 11 49); c) petrolio lampante o cherosene (codici NC 2710 19 21 e 2710 19 25); d) oli da gas o gasolio (codici NC da 2710 19 41 a 2710 19 49); e) oli combustibili (codici NC da 2710 19 61 a 2710 19 69); f) gas di petrolio liquefatti (codici NC da 2711 12 11 a 2711 19 00); g) gas naturale (codici NC 2711 11 00 e 2711 21 00); h) carbone, lignite e coke (codici NC 2701, 2702 e 2704), ordinariamente assoggettati ad accisa.

Parimenti in questo caso, nell'ipotesi di reato, l'esercente o il vettore è obbligato al pagamento di una somma pari all'ammontare della pena pecuniaria inflitta al condannato, se questi è persona da lui dipendente o sottoposta alla sua autorità, direzione o vigilanza e risulti insolubile.

5.6. Inosservanza di prescrizione e regolamenti

Da ultimo, l'art. 50 del D.Lgs. n. 504/1995 sanziona in via amministrativa tutta una serie di comportamenti residuali che si concretano nell'inosservanza di prescrizioni e di regolamenti.

In particolare sono punibili con la sanzione da un minimo di euro 258,00 ad un massimo di euro 1.549,00 ed indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato:

- le infrazioni alla disciplina delle accise e delle relative norme di esecuzione;
- l'irregolare tenuta della contabilità e dei registri prescritti;
- l'omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e denunce prescritte;
- l'esercizio di attività senza la prescritta licenza fiscale;
- l'ostacolo, in qualunque modalità si compia, ai militari della Guardia di finanza ed ai funzionari dell'amministrazione finanziaria dell'accesso nei locali in cui vengono trasformati, lavorati, impiegati o custoditi prodotti soggetti od assoggettati ad accisa (salvo che il fatto costituisca reato).

La tenuta della contabilità e dei registri si considera irregolare quando viene accertata una differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili superiore ai cali e alle perdite di cui all'art. 4 del Testo unico sulle accise.

Prevede, in particolare, il richiamato art. 4, ai commi 2, 3 e 4 che *“Per le perdite dei prodotti, in regime sospensivo, avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione al quale gli stessi vengono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, l'abbuono è concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro delle finanze con proprio decreto, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.*

3. Per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale.

4. La disciplina dei cali di trasporto si applica anche per i trasporti di prodotti in regime di sospensione di accisa provenienti dagli Stati membri dell'Unione europea”. In materia sono stati emanati il D.M. 18 settembre 1997, n. 383 ed il D.M. 13 gennaio 2000, n. 55.

Per gli impianti di distribuzione stradale di carburanti si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la predetta differenza supera un dodicesimo del calo annuo consentito per i singoli carburanti, riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica; per i depositi com-

merciali di gasolio si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la differenza supera il 3 per mille delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo preso a base della verifica.

5.7. *Sanzioni in materia di accisa sull'energia elettrica*

L'art. 59 del D.Lgs. n. 504/1995 – originariamente destinato a sanzionare le violazioni in materia di imposta di consumo sull'energia elettrica – regolamenta adesso, nella versione *post* D.Lgs. n. 26/2007, le sanzioni amministrative in materia di accisa sull'energia elettrica.

Prevede in particolare il richiamato articolo che, indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, sono puniti con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso ad euro 258,00, i soggetti obbligati di cui all'art. 53 dello stesso Testo unico³ che:

- 1) attivano l'officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisti della licenza di esercizio;
- 2) manomettono o lasciano manomettere in qualsiasi modo i congegni applicati o fatti applicare dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, nonché i contrassegni, bolli e suggelli applicati da detto ufficio, salvi i casi di assoluta necessità;
- 3) omettono o redigono in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui agli artt. 53, comma 8, e 55, comma 2, non tengono o tengono in modo irregolare le registrazioni di cui all'art. 55, comma 7, ovvero non presentano i registri, i documenti e le bollette a norma dell'art. 58, commi 3 e 4;
- 4) non presentano o presentano incomplete o infedeli le denunce di cui all'art. 53, comma 4;
- 5) negano o in qualsiasi modo ostacolano l'immediato ingresso ai funzionari dell'amministrazione finanziaria addetti al servizio nelle officine o nei locali annessi, ovvero impediscono ad essi l'esercizio delle loro attribuzioni.

Con la medesima sanzione è punito l'utente che altera il funzionamento dei congegni o manomette i suggelli applicati dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o dai soggetti obbligati per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero destina l'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta.

³ *I.e.* i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali; gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio; i soggetti che utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW intendendosi per uso promiscuo l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione.

La sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso ad euro 258,00, si applica anche a chi sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta.

Per ogni bolletta rilasciata agli utenti, portante una liquidazione di imposta non dovuta o in misura superiore a quella effettivamente dovuta, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro pari al doppio dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo di euro 12 per ogni bolletta infedele.

Per ogni altra violazione in materia di accisa sull'energia elettrica e delle relative norme di applicazione, non diversamente sanzionata, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 258,00 ad euro 1.549,00.

6. La confisca

Nell'ambito del delineato quadro del sistema sanzionatorio in materia di accise sui prodotti energetici, la confisca si configura come sanzione accessoria a carattere speciale. Si tratta, in particolare, dell'unica misura di sicurezza avente carattere patrimoniale che la normativa sulle accise considera obbligatoriamente applicabile a seguito della commissione dei più gravi reati previsti dalla legge.

Prevede, in particolare, l'art. 44 del Testo unico sulle accise che sono soggetti a confisca, secondo le disposizioni legislative vigenti in materia doganale, i prodotti, le materie prime ed i mezzi utilizzati per la commissione delle violazioni di cui agli artt. 40, 41 e 43 dello stesso Testo unico (i.e., per quanto di specifico interesse in questa sede, la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici).

L'applicabilità delle norme del testo unico delle leggi in materia doganale comporta che l'estinzione del reato non esima dall'obbligo della confisca.

Con sentenza 10 gennaio 1997, n. 1, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 301 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale) *"nella parte in cui non consente alle persone estranee al reato di provare di avere acquistato la proprietà delle cose ignorando senza colpa l'illecita immissione di esse sul mercato"*.

Tali principi si rendono applicabili anche all'istituto della confisca in materia di accise.

Per poter ordinare la confisca dei prodotti, delle materie prime e dei mezzi utilizzati per la commissione delle violazioni non è pertanto necessario che le cose appartengano al condannato, ma è sufficiente che dal procedimento risulti

che le cose da confiscare non appartengano a terzi estranei al reato, per tali potendosi ritenere soltanto coloro che alla commissione del reato medesimo non abbiano partecipato in alcun modo con qualsiasi attività di concorso, o altrimenti connessa, anche se non punibile.

7. L'indennità di mora

Nell'ambito di una pur sintetica trattazione sulle sanzioni in materia di accise, meritano, da ultimo, di essere svolte alcune riflessioni in relazione ad un onere al quale la stessa Amministrazione doganale non ascrive diretta natura sanzionatoria ma che tale carattere riveste nella funzione. Con specifico riguardo alla tematica che ci occupa, ci si riferisce in particolare all'istituto della indennità di mora.

Nell'ipotesi di tardivo versamento dell'accisa, l'art. 3, comma 4 del D.Lgs. n. 504/1995 prevede a carico del contribuente l'applicabilità di un'indennità di mora pari al 6% dell'accisa tardivamente versata – riducibile al 2% se il pagamento avviene entro i cinque giorni dalla scadenza – oltre agli interessi di mora.

Specifica in particolare il disposto letterale del richiamato art. 3, comma 4 del Testo unico sulle accise che *“In caso di ritardo si applica l'indennità di mora del 6%, riducibile al 2% se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza, e sono, inoltre, dovuti gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali”*.

È discussa la natura sanzionatoria o risarcitoria della predetta indennità di mora e la sua cumulabilità con la sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% delle somme non versate nei termini.

A favore del carattere sanzionatorio dell'indennità di mora e della natura speciale della disposizione che ne prevede l'applicazione rispetto al disposto generale dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, depone lo stesso tenore letterale dell'art. 3, comma 4 del Testo unico sulle accise, che prevede, come si è rilevato, tanto il pagamento dell'indennità di mora (funzione sanzionatoria) quanto quello degli interessi per il tardivo pagamento (funzione risarcitoria).

Sarebbe un *unicum* nel nostro sistema tributario, una previsione legislativa che – in un'ipotesi di tardivo pagamento – prevedesse l'applicabilità cumulativa di due distinte tipologie di indennità risarcitorie (interessi di mora ed indennità di mora) e di una sanzione amministrativa tributaria⁴.

⁴ In questo senso, si veda anche quanto ampiamente argomentato in P. Castellano, *Il regime sanzionatorio del tardivo versamento delle accise: commento alla sentenza della Commissione regionale della Lombardia n. 97 del 2 agosto 2007*, in *Il fisco* n. 36 dell'8 ottobre 2007, 1-5317.

In un'altra prospettiva, l'irrogabilità congiunta dell'indennità di mora e della sanzione per insufficiente versamento comporterebbe una palese disparità di trattamento tra il trasgressore nel pagamento delle accise e quello nel pagamento delle imposte dirette. Il primo sarebbe costretto a pagare l'indennità di mora, gli interessi e la sanzione amministrativa per il tardivo pagamento; il secondo, invece, è tenuto a corrispondere soltanto gli interessi e la sanzione per il tardivo versamento dell'imposta.

La rilevata disparità di trattamento si perpetuerebbe poi proprio nel campo delle accise, in quanto colui che versa in ritardo sarebbe sanzionato più gravemente di colui che evade, in considerazione del fatto che a quest'ultimo non sono applicabili l'indennità di mora e gli interessi, perché previsti specificamente per la sola ipotesi di tardivo pagamento, cosicché sarebbe punito esclusivamente con l'irrogazione della sanzione amministrativa del 30%.

Anche da un punto di vista sistematico, l'aggravamento del trattamento sanzionatorio, causato dalla sopravvenuta emanazione dei decreti di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario non trova corrispondenza nella volontà legislativa esplicitata dalla legge di delega n. 662/1996 e dal legislatore delegato.

L'intento del legislatore del D.Lgs. n. 472/1997 era infatti quello di realizzare l'unificazione delle sanzioni, sostituendo la pena pecuniaria, la soprattassa e ogni altra sanzione amministrativa con la sanzione pecuniaria di pari importo, senza alcun mutamento dell'opinione sul disvalore dei comportamenti illeciti in materia di versamento delle accise.

Laddove tale sostituzione non è stata operata, come appunto nell'ambito delle accise, non si può concludere per l'applicabilità di un'ulteriore sanzione rispetto a quella già gravosa dell'indennità di mora.

Del resto quando il legislatore ha voluto sostituire alla norma sanzionatoria dei tardivi versamenti, quella generica di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 lo ha fatto abrogando espressamente la norma speciale. È il caso, ad esempio, dell'imposta di registro in cui vi era una specifica sanzione per il tardivo versamento (art. 70 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) che è stata espressamente abrogata dalla lettera g) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, rendendosi applicabile soltanto l'art. 13, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997.

Anche in un ottica sistematica, pertanto, l'interpretazione che propugna l'applicabilità cumulativa della sanzione per insufficiente versamento ex art. 13, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997 e dell'indennità di mora è totalmente da respingere.

Ad ulteriore conferma della correttezza delle assunte conclusioni depone un breve *excursus* storico sull'istituto.

Prima della legge 26 gennaio 1961, n. 29 esistevano, da un lato, la pena pecuniaria (funzione sanzionatoria) e, dall'altro, la soprattassa (funzione risarcito-

ria per le imposte indirette) e le indennità di mora (funzione risarcitoria per le imposte dirette).

La legge n. 29/1961 ha introdotto per le tasse e le imposte indirette sugli affari, gli interessi di mora aventi funzione risarcitoria. A quel punto le soprattasse persero la loro funzione risarcitoria per assumere quella sanzionatoria tipica delle pene pecuniarie.

La duplicazione tra pene pecuniarie e soprattasse venne eliminata con l'art. 16 della legge 29 dicembre 1990, n. 408 che trasformò tutte le pene pecuniarie in soprattasse.

Con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 venne, invece, realizzata in materia di imposte sui redditi la sostituzione delle indennità di mora con gli interessi di mora, mantenendo riservata la funzione afflittiva alle soprattasse.

Nonostante l'introduzione degli interessi di mora sostitutivi dell'indennità di mora nell'ambito delle imposte sui redditi, nel campo delle accise, il D.Lgs. n. 504/1995, all'art. 3, comma 4 ha continuato a comminare l'indennità di mora, nell'ipotesi di tardivo versamento, oltre a prevedere e richiedere gli interessi di mora.

La mancata sostituzione dell'indennità di mora nel campo delle accise ha comportato che in tale ambito la stessa assumesse una funzione peculiare rispetto a quella rivestita in materia di imposte dirette. Poiché infatti tale prelievo si aggiunge agli interessi e non è stata sostituita dagli interessi, come è avvenuto per le imposte dirette, evidente è la *voluntas legis* di ascriverne carattere afflittivo anziché risarcitorio.

Appare quindi chiaro che, con specifico riferimento alle accise, l'indennità di mora è stata introdotta dalla legge per assicurare il puntuale adempimento dell'obbligazione tributaria. Decorso il termine utile per il pagamento dell'imposta riscuotibile tramite ruoli il contribuente che non ha pagato, in tutto o in parte, l'imposta, è obbligato a corrispondere sulla somma non pagata l'indennità di mora, in misura diversa a seconda del momento in cui è avvenuto il pagamento rispetto alla scadenza del termine.

Gli argomenti testuali e sistematici enucleati portano a concludere per la natura sanzionatoria dell'indennità di mora e per la sua applicabilità in via esclusiva nelle ipotesi di tardivo versamento dell'accisa, in ottemperanza al principio di specialità⁵.

Alla stessa si rendono pertanto applicabili i principi sanciti in materia di sanzioni amministrative tributarie non penali previsti dal D.Lgs. n. 472/1997.

⁵ In questo senso si è pronunciata di recente la Commissione tributaria regionale di Milano, con la sentenza 2 agosto 2007, n. 97 /45/07; nello stesso senso si vedano anche Comm. trib. prov. di Lecco, 8 luglio 2002, n. 137; Comm. trib. prov. di Brescia 14 novembre 2005, n. 101 e Comm. trib. prov. di Como 17 marzo 2005, n. 21.

8. La riferibilità della sanzione alle persone giuridiche

In ordine all'ambito soggettivo dei possibili autori della condotta foriera di una responsabilità amministrativa tributaria – anche con riferimento alle accise – è necessario, da ultimo, operare alcune specificazioni.

L'originario sistema introdotto dal D.Lgs. n. 472/1997 in sede di riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale individuava la soggettività passiva per l'applicazione delle sanzioni in capo a colui che ha commesso materialmente la violazione (principio di personalità) a prescindere dal fatto che l'autore ne avesse tratto diretto o indiretto beneficio.

Si è realizzata così l'estensione del modello penalistico di personalità della responsabilità, con i suoi corollari della imputabilità e della colpevolezza, anche al campo del diritto sanzionatorio tributario.

Per le società era prevista una obbligazione solidale per una somma pari alla sanzione irrogata all'autore della violazione. Si trattava di una responsabilità a carattere civile (art. 11, comma 1 del D.Lgs. n. 472/1997; si veda in tal senso anche la circolare ministeriale 10 luglio 1998, n. 180/E).

Il sistema attualmente vigente prevede invece un duplice regime di responsabilità: il principio della responsabilità personale per tutti i soggetti diversi da quelli dotati di personalità giuridica (art. 2, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997); la responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per le violazioni afferenti al rapporto fiscale proprio della persona giuridica medesima (art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.).

Più in particolare, in base all'art. 7 del D.L. n. 269/2003 è stata reintrodotta nel nostro sistema sanzionatorio amministrativo-tributario la riferibilità diretta alla persona giuridica della sanzione amministrativa relativa al rapporto fiscale proprio della società contribuente. Prevede espressamente il richiamato articolo che *“Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

Rientrano sicuramente nel campo applicativo della norma tutte le società di capitali, le associazioni riconosciute, i comitati e le fondazioni riconosciute di cui al D.P.R. n. 361/2000. Sono inoltre dotati di personalità giuridica, sebbene di diritto pubblico, anche lo Stato e gli enti territoriali, nonché gli enti pubblici dotati di personalità giuridica per espressa previsione legislativa (art. 11 c.c.).

Con riferimento alla portata oggettiva della disposizione in analisi, come si evince dal disposto letterale della norma dell'art. 7 del D.L. cit. (rubricato *“Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie”*), seppur a seguito della modifica normativa *“è obbligato a sopportare l'onere della sanzione un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito”* (così la relazione illustrativa di accompagnamento al D.L. n. 269/2003) la

violazione rimane imputabile alla persona fisica autrice della condotta sanzionata.

Si legge anche nella nota n. 1949/IV del 13 luglio 2005 dell'Agencia delle dogane – in recepimento di un parere dell'Avvocatura di Stato – che *“in forza del cennato rinvio contenuto nell'art. 7 del D.L. n. 269/2003, la Scrivente ritiene applicabili alle violazioni in parola, commesse da società od enti con personalità giuridica, i principi contenuti nel D.Lgs. n. 472/1997, ed in particolar modo le disposizioni recate dagli artt. 5 (Colpevolezza), 6 (Cause di non punibilità) e 7 (Criteri di determinazione della sanzione) del decreto da ultimo citato, reputando preferibile un'interpretazione che estenda il loro ambito di riferimento anche ai soggetti che agiscono nell'interesse della persona giuridica, pur rimanendo la responsabilità per l'illecito tributario ad esclusivo carico della persona giuridica stessa. Il suesposto orientamento della Scrivente è stato condiviso dall'Avvocatura generale dello Stato, appositamente interpellata sull'argomento. L'Avvocatura generale, tra l'altro, ha precisato che "il fatto che della sanzione risponde esclusivamente la persona giuridica non significa che, con riferimento alla condotta materiale, non deve essere presa in considerazione la sussistenza - in capo al soggetto autore materiale della violazione - di tutti quegli elementi, quali l'imputabilità, la colpevolezza e la contestuale assenza di errori scusabili che sono alla base di qualsiasi attività di accertamento in ordine alla commissione di illeciti tributari"*.

In applicazione di tali principi, la sanzione amministrativa rimane sempre una sanzione personale, ossia modellata intorno all'autore materiale della violazione; ciò nonostante potrà essere pretesa dall'Amministrazione finanziaria soltanto dal soggetto che da essa trae effettivo beneficio, ovvero la società o l'ente dotato di personalità giuridica. Anche per tali violazioni pertanto – al fine della punibilità concreta della persona giuridica – sarà necessario riscontrare nell'autore della violazione una responsabilità colpevole, dovrà essere esclusa la sussistenza di cause di non punibilità e dovranno essere esplicitati i criteri di graduazione della sanzione. Per le società di persone e le associazioni non riconosciute, invece, continua ad essere prevista a carico dell'ente soltanto una responsabilità solidale a carattere civile, ferma restando la diretta punibilità dell'autore della violazione.