

CIRCOLARE N28/E Roma, 21 giugno 2004

OGGETTO: Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti

.....omissis.....

4 MODIFICHE AL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO. ART. 7 - RIFERIBILITA' ESCLUSIVA ALLA PERSONA GIURIDICA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

4.1 Premessa

L'articolo 7 del *decreto* introduce una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"* (comma 1).

La norma in esame dà attuazione parziale all'articolo 2, comma 1, lettera l), della legge 7 aprile 2003, n. 80 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), secondo cui *"la sanzione fiscale amministrativa si concentra su soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione"*.

Essa innova in modo sostanziale il trattamento sanzionatorio delle violazioni che, ai sensi del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, si ispira ai seguenti principi:

☞ la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo (v. circolare n. 180/E del 10 luglio 1998).

☞ il contribuente nel cui interesse è stata commessa la violazione a carattere sostanziale, che abbia cioè inciso sulla determinazione ovvero sul pagamento dell'imposta, è obbligato in solido con la persona fisica al pagamento della sanzione (l'art. 11 del menzionato d.lgs. n. 472 dispone che *"nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione, od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti"*);

☞ qualora la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave, e sempre che il trasgressore non ne abbia tratto vantaggio, la sanzione è applicata nei confronti dell'autore della violazione fino al limite di 51.564 euro; oltre detto limite, risponde in via principale del pagamento della sanzione il contribuente, ossia la persona fisica, società, associazione o ente indicati nel richiamato articolo 11, comma 1.

E' di tutta evidenza come la norma di cui all'articolo 7 in esame, che pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, deroga ai richiamati principi informativi della riforma del 1997.

Il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal *decreto* non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al *"rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica"* (art. 7, comma 1).

Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del *decreto*, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997. In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell'articolo 11, comma 1 del d.lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal *decreto*.

La nuova disposizione riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica.

Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa - ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Come si desume anche dalla rubrica dello stesso articolo 7 (*"sanzioni amministrative tributarie"*), la nuova disciplina opera in relazione a tutte le sanzioni amministrative aventi carattere tributario.

4.2 Efficacia temporale

Sotto il profilo del diritto intertemporale, l'articolo 7, comma 2, del *decreto* prevede che le disposizioni riguardanti la responsabilità diretta della persona giuridica in materia di sanzioni amministrative tributarie "si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto", ossia alla data del 2 ottobre 2003.

La nuova norma, quindi, si applica non solo agli illeciti commessi dal 2 ottobre 2003, ma anche a quelli posti in essere antecedentemente, per i quali, alla predetta data, non sia stato ancora notificato l'atto di contestazione di cui all'articolo 16 del citato d.lgs. n. 472 del 1997 o per i quali la sanzione non sia stata ancora irrogata.

Le persone fisiche, pertanto, continueranno a rispondere personalmente delle violazioni pregresse, commesse nella qualità di rappresentante legale, amministratore o dipendente delle società o enti con personalità giuridica, nei casi in cui alla data del 2 ottobre 2003, in relazione a dette violazioni, sia stato notificato l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione della sanzione.

Di converso, se alla data dell'entrata in vigore del decreto legge la violazione non è stata ancora contestata ovvero sanzionata, ne risponde esclusivamente la persona giuridica, ancorché si tratti di violazioni commesse prima del 2 ottobre 2003. Come già osservato, la novella afferma la responsabilità amministrativa esclusiva delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, cioè degli stessi soggetti già chiamati a rispondere solidalmente, assieme all'autore (persona fisica) della violazione, in base alla previgente disciplina del d.lgs. n. 472 del 1997.

4.3 Soppressione della sanzione a carico dei consumatori per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale

Altra significativa modifica in tema di sanzioni amministrative tributarie è apportata dall'articolo 33, comma 10, del *decreto*, secondo cui, a decorrere dal 2 ottobre 2003, "è soppresso l'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente la sanzione applicabile al destinatario dello scontrino o della ricevuta fiscale".

Il richiamato articolo 11, comma 6, prevedeva una sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro nei confronti del destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della prestazione o nelle sue adiacenze, non esibisse il documento o lo esibisse con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale.

L'abolizione della sanzione a carico del consumatore non fa venire meno gli obblighi di certificazione delle operazioni, che permangono in capo a tutti i soggetti tenuti a tali adempimenti, fatta eccezione per gli operatori economici che aderiscono al concordato preventivo di cui all'articolo 33 del *decreto*.

Per valutare correttamente gli effetti dell'abolizione della sanzione in commento alla luce del principio del *favor rei* di cui all'articolo 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, si osserva che alla data del 2 ottobre 2003, con riferimento al soggetto che ha commesso una violazione sanzionata dall'articolo 11, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, possono verificarsi le seguenti situazioni (coerentemente a quanto illustrato nella circolare n. 180 del 1998 a commento dell'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997):

- a) la sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma;
- c) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo;
- d) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.

Nell'ipotesi *sub a)* non sarà irrogata alcuna sanzione; nell'ipotesi *b)* non potrà essere pretesa la somma non ancora pagata; nell'ipotesi *c)* la somma versata sarà restituita; nell'ipotesi *d)* la somma versata non potrà essere restituita.

Gli uffici saranno tenuti ad adottare rispettivamente i seguenti comportamenti:

- a) archiviare i processi verbali per i quali non è stato ancora emesso o notificato il provvedimento sanzionatorio;
- b) annullare i provvedimenti sanzionatori notificati per i quali, al 2 ottobre 2003, non siano scaduti i termini per l'impugnazione;
- c) comunicare la sopravvenuta inapplicabilità della sanzione alle competenti commissioni tributarie ove siano ancora pendenti le controversie.

Ovviamente, restano ferme con riguardo all'ipotesi *sub d)*, le sanzioni irrogate con provvedimento divenuto definitivo alla suddetta data del 2 ottobre 2003.