



**SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE
RIFERIBILITÀ ESCLUSIVA ALLA SOCIETÀ O ENTE
CON PERSONALITÀ GIURIDICA**

*(Art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269 conv. in legge
24 novembre 2003, n. 326)*

Documento n. 3 del 23 gennaio 2004

CIRCOLARE

INDICE

1. Sistema previgente: la responsabilità della persona fisica	Pag.	2
2. La responsabilità delle società o enti	“	4
3. Il tipo di responsabilità della società o dell’ente e l’applicazione “residuale” delle norme del D.Lgs. 472/97.	“	5
3.1. <i>L'imputabilità</i>	“	7
3.2. <i>La colpevolezza</i>	“	8
3.3. <i>Le cause di esclusione della punibilità</i>	“	8
3.4. <i>I criteri di determinazione della sanzione</i>	“	9
3.5. <i>Concorso di violazioni</i>	“	9
3.6. <i>Recidiva e continuazione</i>	“	9
4. La responsabilità del consulente fiscale	“	10
5. Successioni delle leggi nel tempo	“	11
5.1. <i>Persone fisiche</i>	“	13
5.2. <i>Persone giuridiche</i>	“	14

SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE RIFERIBILITÀ ESCLUSIVA ALLA SOCIETÀ O ENTE CON PERSONALITÀ GIURIDICA

Nel contesto dei molti interventi realizzati con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326, è stata introdotta la regola della applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie alla sola persona giuridica e non più alla persona fisica autrice o coautrice della violazione (art. 7).

La riforma del sistema è radicale. Quel che scompare è l'idea secondo cui il carattere afflittivo delle sanzioni amministrative tributarie esige l'applicazione delle stesse soltanto in capo alla persona fisica autrice materiale dell'illecito. In questo senso si era mossa la riforma tributaria del sistema sanzionatorio realizzata col D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che, accogliendo il modello penalistico di sanzione, aveva optato per l'applicabilità della stessa esclusivamente in capo all'autore materiale dell'illecito (art. 2, comma 2), secondo la impostazione già adottata in sede di riforma delle sanzioni amministrative (legge 6 novembre 1981, n. 689).

La modifica ora introdotta con l'art. 7 del D.L. 269/2003 citato si colloca nella direzione tracciata dalla legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (legge 7 aprile 2003, n. 80), costituendone non un'attuazione (anche per ragioni di "parzialità" della disciplina introdotta) ma una semplice anticipazione. Tra i criteri direttivi della delega da seguire nell'opera di codificazione del diritto tributario è prevista infatti l'applicazione della sanzione fiscale direttamente in capo all'"effettivo" beneficiario della violazione. Questa diversa impostazione trova inoltre riscontro nella disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, introdotta di recente dal D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 che già ha accolto, almeno per il settore amministrativo, il principio secondo cui la sanzione di contenuto afflittivo può essere applicata anche nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche.

Non v'è dubbio però che sulla scelta di riformare, a pochi anni di distanza, l'impianto sanzionatorio tributario abbiano inciso anche altri fattori, tra cui non da ultimo la necessità di allineare il nostro sistema a quello degli altri Paesi europei che già prevedono appunto l'irrogazione della sanzione direttamente in capo al soggetto che ha tratto vantaggio dalla violazione, con ciò usufruendo di un vantaggio competitivo non trascurabile.

Va rilevato piuttosto che la volontà apprezzabile di anticipare le linee della riforma voluta dalla legge di delega è stata realizzata con una disposizione (quella contenuta nell'art. 7, comma 1, del decreto citato) quanto mai scarna, senza alcuna specificazione su aspetti importanti che pure meriterebbero di essere sviluppati. All'affermazione di un principio generale che rivoluziona il sistema finora vigente ("la sanzione fiscale amministrativa si irroga solo alla società o ente con

personalità giuridica”) non segue alcuna regolamentazione degli ulteriori profili della disciplina sanzionatoria (criteri oggettivi o soggettivi di imputazione, cause di non punibilità, attenuanti...), liquidandosi il problema con un generico rinvio alle disposizioni “compatibili” del D.Lgs. n. 472 del 1997 che dettano la disciplina di applicazione delle sanzioni amministrative con riferimento alla persona fisica autrice dell’illecito e che sono quindi pensate in funzione esclusiva della sua punibilità.

Ne deriva un’incertezza di fondo circa gli effetti della riforma realizzata, che si è tentati di vedere come punto di partenza di una futura sistemazione organica del nuovo sistema sanzionatorio, ancora tutta da scrivere.

In attesa di questa riforma organica, l’auspicio è ora che l’Amministrazione finanziaria intervenga sollecitamente a fornire indicazioni circa la portata delle nuove disposizioni contenute nell’art. 7 del D.L. n. 269 citato.

Con la presente circolare si fornisce una informazione sulla materia, con la evidenziazione degli aspetti problematici e delle possibili soluzioni interpretative.

1. Sistema previgente: la responsabilità della persona fisica

Nel sistema delineato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 rivestiva un ruolo peculiare il principio, espresso all’art. 2, comma 2, secondo cui della sanzione amministrativa tributaria poteva essere chiamata a rispondere soltanto la persona fisica autrice o coautrice dell’illecito. Sulla scia del modello affittivo delle sanzioni penali e delle sanzioni amministrative (secondo quanto dettato dalla legge n. 689 del 1981), il legislatore fiscale aveva costruito il sistema sanzionatorio sulla punibilità esclusiva delle persone fisiche, in quanto le uniche capaci di commettere il fatto con dolo o colpa.

Ne è derivato un sistema che, per quel che interessa, era strutturato essenzialmente su tre pilastri:

- l’art. 2, comma 2, che esprimeva il già menzionato principio generale della “personalità” delle sanzioni amministrative tributarie;
- l’art. 5, comma 2, che dettava una limitazione di responsabilità della persona fisica per i casi di illecito commesso senza dolo o colpa grave;
- l’art. 11, che coinvolgeva nella responsabilità, attraverso il meccanismo della solidarietà, la persona fisica, la società, l’ente o associazione a beneficio dei quali era stato commesso l’illecito.

Vediamo più nel dettaglio come si articolava la vecchia disciplina.

Come ora accennato, l’art. 11 da ultimo citato, in attuazione della previsione generale della riferibilità della sanzione alla sola persona fisica autrice materiale della violazione, prevedeva una forma di responsabilità *solidale* della persona fisica, della

società, dell'ente o della associazione *con o senza* personalità giuridica¹.

Nel sistema finora vigente convivevano quindi due forme di responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie: una diretta per la persona fisica autrice dell'illecito² ed una indiretta, di tipo solidale, a carico della società. Ciò comportava - secondo il modello civilistico della responsabilità solidale - la possibilità per il fisco di rivolgersi tanto all'autore della violazione, quanto all'ente, esigendo sia dall'uno che dall'altro il pagamento integrale della sanzione, salva poi l'azione di regresso del soggetto beneficiario della violazione nei confronti della persona fisica responsabile principale ed esclusiva.

Rispetto allo schema rigidamente penalistico della responsabilità delle sole persone fisiche il legislatore tributario aveva introdotto però sia opportuni temperamenti che significative deviazioni in considerazione del fatto che la persona fisica, pur essendo autrice materiale della violazione, aveva comunque determinato un vantaggio a favore di un soggetto diverso.

Destinata a temperare la responsabilità della persona fisica era la disposizione dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 472 che, per i casi di violazione commessi senza dolo o colpa grave nell'interesse di un soggetto diverso, prevedeva una limitazione di responsabilità dell'autore, chiamandolo a rispondere della sanzione irrogata solo entro il limite dei cento milioni di lire (circa 51 mila euro).

Di deviazioni dal modello affittivo delle sanzioni personali si poteva parlare invece a proposito delle norme contenute nell'art. 11, commi 5, 6 e 7.

I commi 5 e 7 dell'art. 11 infatti, in deroga alla previsione di una responsabilità indiretta e solidale dell'ente o della società beneficiaria, tracciavano una forma di responsabilità sanzionatoria diretta e principale, parziale (ossia limitata all'eventuale eccedenza) nel caso di sanzione già pagata dall'autore materiale dell'illecito nel limite dei cento milioni di lire previsto dall'art. 5, comma 2, totale nel caso di morte della persona fisica autrice della violazione, avvenuta anche prima dell'irrogazione della sanzione.

Il comma 6 invece, sempre in deroga allo schema civile dell'obbligazione solidale, disciplinava la possibilità di accollo del debito da sanzione da parte del soggetto beneficiario a favore dell'autore materiale della violazione. La previsione, limitata ai casi in cui l'illecito non fosse stato commesso dall'autore con dolo o colpa grave, rappresentava, nella previgente disciplina, una significativa sfasatura rispetto al principio generale secondo il quale la società o l'ente non può essere assoggettato a sanzione affittiva.

1 La responsabilità solidale era subordinata a tre condizioni:

- violazione commessa dal dipendente, dal rappresentante legale o negoziale della persona fisica ovvero dal dipendente, dal rappresentante o dall'amministratore (anche di fatto) della società, dell'associazione o dell'ente nell'adempimento del loro ufficio, del loro mandato, delle loro funzioni o incombenze;
- violazione incidente sulla determinazione dell'obbligazione tributaria o sul pagamento del tributo;
- violazione comportante un esclusivo beneficio per il contribuente persona fisica, società, associazione o ente.

2 Il problema della individuazione del soggetto autore della violazione all'interno dell'apparato sociale è stato risolto direttamente dal legislatore che ha posto, all'art. 11, comma 2, una presunzione per cui "fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi". Si tratta di una presunzione relativa, legata all'individuazione del soggetto agente all'interno dell'ente che non assorbe, come da qualcuno affermato, il giudizio separato e successivo sulla colpevolezza dell'agente.

Vediamo sinteticamente come funzionava quindi la responsabilità.

PERSONE FISICHE AUTRICI DELL'ILLECITO	RESPONSABILI DELL'ILLECITO COMMESSO	SALVO <ul style="list-style-type: none"> • Limitazione entro i cento milioni di lire • Accollo preventivo del debito da parte della società, • Morte della persona fisica.
PERSONA FISICA, ENTE, SOCIETA', ASSOCIAZIONE BENEFICIARIE DELLA VIOLAZIONE	RESPONSABILI SOLIDALI PER LA SANZIONE, SALVA L'AZIONE DI REGRESSO NEI CONFRONTI DELLA PERSONA FISICA	SALVO I CASI DI: <ul style="list-style-type: none"> • Limitazione della responsabilità della persona fisica entro 100 milioni di lire • Accollo preventivo del debito • Morte della persona fisica.

Per effetto della novità introdotta dall'art. 7 del D.L. 269 del 2003 la situazione ora descritta è destinata a cambiare.

L'art. 7 dispone:

1. *Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.*
2. *Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.*
3. *Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili.*

2. La responsabilità delle società o enti

Il principio sancito al primo comma dell'art. 7 introduce la responsabilità diretta ed esclusiva delle società o enti con personalità giuridica per gli illeciti relativi al proprio rapporto fiscale. In questo modo, la persona fisica autrice dell'illecito non è più interessata e resta estranea ad ogni forma di responsabilità amministrativa.

Se la società o ente soltanto risponde delle sanzioni irrogate, manca però nella legge un riferimento specifico al beneficio derivato alla stessa società o ente dalla commissione dell'illecito, come è previsto invece nella legge delega. Il criterio del beneficio è sostituito dal riferimento al semplice dato oggettivo della riferibilità della sanzione al rapporto fiscale proprio della società o ente, nel presupposto che tale riferibilità individui appunto anche il soggetto che abbia tratto beneficio dalla violazione.

Un profilo che va rimarcato è l'esclusivo riferimento della norma alle società o enti con personalità giuridica, ossia non a tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, bensì solo a quelli che abbiano, secondo quanto previsto dal codice civile, la personalità giuridica vera e propria. La riforma pertanto non ha carattere totale, ma investe solo una parte dei soggetti potenzialmente destinatari.

Ciò comporta che:

- a) dipendenti, amministratori e rappresentanti di persone fisiche e soprattutto, per quel che ci interessa, di società ed enti privi di personalità giuridica continueranno a rispondere delle sanzioni irrogate per violazioni commesse nell'interesse del contribuente secondo le disposizioni del vigente D.Lgs. n. 472 del 1997, usufruendo, se ne ricorrono le condizioni, delle limitazioni di responsabilità previste dal decreto stesso;
- b) dipendenti, amministratori e rappresentanti di società o enti dotati di personalità giuridica invece, anche se autori materiali dell'illecito, non risponderanno più delle sanzioni amministrative tributarie previste per l'illecito commesso.

Si introduce così una disparità di trattamento difficilmente spiegabile. Non sembra infatti che la personalità giuridica del soggetto beneficiario della violazione tributaria rappresenti un elemento significativo per differenziare il regime della responsabilità delle persone fisiche autrici dell'illecito, sia alla luce di quanto espresso nella legge delega, sia alla luce della disciplina sulla responsabilità amministrativa prevista dal D.Lgs. 231 del 2001.

Quanto al primo profilo, la legge di delega n. 80 del 2003 prevede che il centro di imputazione delle sanzioni passi dalla persona fisica autrice dell'illecito al soggetto (in senso lato) beneficiario della violazione, senza introdurre alcuna distinzione tra enti privi ed enti dotati di personalità giuridica.

Ancora più esplicito è il D.Lgs. n. 231 del 2001, intitolato "Della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica", la cui disciplina è riferita appunto agli enti forniti di personalità giuridica, alle società ed associazioni anche prive di personalità giuridica" (cfr. art. 1, comma 2) ed è quindi volto a tracciare un modello di responsabilità comune a tutti i soggetti, a prescindere dalla personalità giuridica di diritto civile.

3. Il tipo di responsabilità della società o dell'ente e l'applicazione "residuale" delle norme del D.Lgs. 472 del 1997

Premesso l'ambito soggettivo di operatività della norma, prima di analizzare nel dettaglio le altre previsioni dell'art. 7 (commi 2 e 3), è il caso di chiarire di che tipo di responsabilità è investita la società o ente con personalità giuridica in materia di sanzioni amministrative tributarie.

L'art. 7 del decreto legge non offre al riguardo nessuna indicazione specifica perché ignora del tutto sia i criteri oggettivi che quelli soggettivi di imputazione dell'illecito alla società o ente.

Abbiamo già sottolineato come manchi un riferimento al vantaggio o interesse della persona giuridica per la violazione commessa dalla persona fisica. Abbiamo pure evidenziato che tale vantaggio o interesse può considerarsi presupposto per il solo fatto che la violazione riguardi il rapporto fiscale proprio della società o ente.

Questo beneficio va quindi individuato come criterio *oggettivo* che fa sorgere la responsabilità dell'ente.

Più complesso è il discorso sui criteri soggettivi di imputazione della violazione. Qui si tratta infatti di stabilire se, nell'applicazione delle sanzioni alla società o ente, sia sufficiente il vantaggio degli stessi di cui abbiamo ora detto oppure se sia necessario anche accertare un atteggiamento volitivo (nella specie dolo o colpa). Fino ad ora la responsabilità è sempre stata configurata come soggettiva, legata cioè ad una colpevolezza, accertata secondo i criteri previsti dall'art. 5 del D.Lgs. 472 del 1997 (azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa). Va chiarito se sia tuttora proponibile, alla luce della nuova disciplina e rispetto ad un soggetto diverso dalla persona fisica, una imputazione che trovi fondamento anche nell'elemento psicologico.

La natura stessa del soggetto da punire (società o ente) porterebbe ad escludere che sia necessario l'accertamento di tale elemento e la formulazione della norma sembra confermarlo. Né pare possa assumere rilievo per questo aspetto il rinvio contenuto nell'art. 7, terzo comma, alla applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 472 del 1997 in quanto compatibili, sia per la genericità del rinvio, sia perché trattasi di disposizioni concepite per l'irrogazione della sanzione alla persona fisica e l'eventuale rilievo dell'elemento psicologico anche per l'imputazione della sanzione alla società o enti avrebbe dovuto essere espressamente prevista.

Pare quindi necessario concluderne che la sanzione fiscale amministrativa è applicabile alle società o enti con personalità giuridica sulla base di una *responsabilità oggettiva*, fondata cioè esclusivamente sui criteri oggettivi di imputazione del fatto (ossia la commissione di un illecito a vantaggio della società).

Può essere utile rilevare che in questa stessa direzione è formulata la disciplina del D.Lgs. 231 del 2001.

Qui la responsabilità della persona giuridica è fondata sulla cosiddetta "colpa di organizzazione", consistente nel rimprovero mosso alla società o ente per non aver adottato o per non aver vigilato sul funzionamento di alcuni modelli di prevenzione dell'illecito.

Nel contesto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche il legislatore ha predisposto modelli di prevenzione del reato che operano nel senso di escludere la responsabilità dell'ente che li abbia attuati e sul cui funzionamento abbia ben vigilato. Anche se a proposito del tema si parla di criteri soggettivi, si tratta, come risulta dalle norme, di una forma di colpevolezza molto diversa da quella tradizionale del dolo o della colpa, legata più che a stati psicologici dell'agente, alla possibilità di muovere un rimprovero per non aver adottato i modelli previsti dalla legge e quindi fortemente connotata in senso oggettivo (cosiddetta *culpa in vigilando*).

Nulla esclude che, in sede di attuazione della legge di delega, anche il legislatore tributario possa scegliere di introdurre specifici modelli di prevenzione dell'illecito fiscale, la cui funzione potrebbe essere quella di escludere o limitare l'applicazione

della sanzione in capo alla società o ente. Allo stato attuale però l'art. 7 del D.Lgs. n. 269 non offre alcuna indicazione, limitandosi a prevedere solo un mutamento del soggetto destinatario della sanzione, sulla base dell'unico criterio, peraltro presupposto, del beneficio.

In sintesi, la responsabilità delineata dall'art. 7 è una responsabilità ancorata a parametri oggettivi, senza alcun riferimento alla colpevolezza. In sede di irrogazione delle sanzioni l'amministrazione finanziaria dovrà quindi verificare solo che dall'illecito fiscale relativo al proprio rapporto d'imposta la persona giuridica ne abbia tratto un beneficio.

Chiarite le caratteristiche della responsabilità delle società o enti con personalità giuridica soggette a sanzione, possiamo ora passare all'analisi del comma 3 dell'art. 7 che prevede l'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. 472 del 1997, "in quanto compatibili"³. Si tratta di ripercorrere brevemente le norme di questo decreto per verificare quali di queste siano state costruite in funzione della personalità delle sanzioni e quali invece, prescindendo dalle caratteristiche del soggetto destinatario, sopravvivano alla verifica della compatibilità, tenendo presente che in quest'opera assume un ruolo fondamentale la qualificazione della responsabilità dell'ente quale responsabilità di tipo oggettivo.

Di certa applicazione restano l'art. 2 (con esclusione del comma 2 che fissava il principio della applicabilità della sanzione solo alla persona fisica autrice o coautrice dell'illecito) e l'art. 3 (principio di legalità). Ugualmente continueranno ad applicarsi integralmente le disposizioni relative al ravvedimento operoso (art. 13), alla cessione di azienda ed alla trasformazione, fusione e scissione delle società (artt. 14 e 15), quelle che dettano le procedure di irrogazione delle sanzioni (artt. 16, 16 *bis* e 17), quelle relative alla tutela giurisdizionale (artt. 18 e 19), quelle concernenti l'iscrizione di ipoteca e il sequestro conservativo (art. 22), nonché infine quelle sulla sospensione dei rimborsi e sulla riscossione delle sanzioni (artt. 23 e 24).

Per tutte le altre norme, invece, l'operazione di verifica della compatibilità merita un approfondimento.

3.1. L'imputabilità (art. 4)

L'art. 4 prevede che il fatto sia punibile solo quando commesso da soggetto imputabile, ossia capace di intendere e volere. Quelli richiamati sono concetti elaborati

³ Va ribadito che tale applicazione "residuale" riguarda esclusivamente i casi che rientrano nella nuova disciplina, in quanto per i dipendenti, i rappresentanti e gli amministratori di società ed enti privi di personalità giuridica, continuando a sussistere una forma di responsabilità diretta e personale, è ragionevole ritenere si applicheranno *integralmente* le disposizioni del 472 del 1997. Dalla individuazione di due distinte forme di responsabilità degli enti collettivi in caso di sanzioni relative al rapporto fiscale (solidale ed indiretta per gli enti privi di personalità giuridica, esclusiva e diretta per i soggetti dotati di tale requisito) e, di conseguenza, dall'esistenza di due distinti regimi per le persone fisiche autrici materiali dell'illecito, a seconda che prestino la propria attività alle dipendenze di persone giuridiche o no, discende infatti una differente applicazione della disposizione di cui all'art. 7, comma 3, del decreto.

esclusivamente per la punibilità delle persone fisiche, come si deduce anche dal rinvio esplicito dell'art. 4 al codice penale, per cui riteniamo non estensibile al nuovo regime della responsabilità delle persone giuridiche la norma in esame.

3.2. *La colpevolezza (art. 5)*

Secondo quanto abbiamo detto in precedenza, a proposito del tipo di responsabilità dell'ente, sembra non poter trovare applicazione l'art. 5 del D.Lgs. 472/1997, che rende punibili le sole condotte connotate da dolo o colpa. La norma infatti richiama la colpevolezza quale atteggiamento psicologico del soggetto responsabile, non ipotizzabile per le persone giuridiche.

3.3. *Le cause di esclusione della punibilità (art. 6).*

Più discutibile è invece la sorte dell'art. 6 (cause di non punibilità). Al riguardo occorre infatti distinguere le cause di non punibilità legate al soggetto agente e coinvolgenti suoi atteggiamenti psicologici da quelle relative al fatto.

Più nel dettaglio:

- errore sul fatto non determinato da colpa (art. 6, comma 1, parte prima). La previsione, coinvolgendo un atteggiamento psicologico, non pare applicabile alle persone giuridiche;
- violazione formale (art. 6, comma 1, parte seconda); trattandosi di una scriminante di tipo oggettivo, è compatibile con il sistema sanzionatorio introdotto dal D.L. 269/2003 per cui pare estensibile anche all'illecito di cui risponde la persona giuridica;
- condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni (art. 6, comma 2, prima parte). Anche questa fattispecie ci pare riconducibile tra le cause di esclusione di carattere oggettivo, e come tale dovrebbe essere invocata anche dalle persone giuridiche;
- indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione o il pagamento (art. 6, comma 2, seconda parte). Il carattere oggettivo della scriminante e la sua stretta attinenza all'illecito piuttosto che all'autore della violazione la rendono invocabile anche dalle persone giuridiche;
- fatto illecito del terzo (art. 6, comma 3). La previsione attiene alla violazione e non al suo autore e dovrebbe risultare compatibile con il nuovo regime sanzionatorio;
- ignoranza inevitabile della legge tributaria (art. 6, comma 4). La scriminante in esame ha carattere soggettivo, riguardando essenzialmente l'autore della violazione. In questo senso deve ritenersi non applicabile;
- forza maggiore (art. 6, comma 4). Sulla causa di non punibilità in esame non sembrano sussistere dubbi. Trattandosi di un dato oggettivo, legato al fatto e non all'agente, essa si estende anche all'ipotesi di violazioni di cui risponda la persona giuridica;

- violazioni formali (ossia violazioni che non arrecano pregiudizio all'attività di accertamento e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo ex art. 6, comma 5 *bis*). Anche la causa di non punibilità in esame, avendo carattere oggettivo, potrà presumibilmente essere invocata dalla persona giuridica.

3.4. *I criteri di determinazione della sanzione (art. 7)*

Dal raffronto con quelli adottati nel D.Lgs. 231/2001, sembra che alcuni dei criteri di determinazione previsti dall'art. 7 - la gravità della violazione, l'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto o per prevenire la commissione di ulteriori illeciti, le condizioni economiche e patrimoniali dell'ente - siano destinati a valere anche nei casi di responsabilità delle società o enti con personalità giuridica.

3.5. *Concorso di violazioni (art. 12)*

Nel caso di pluralità di illeciti commessi dalla società o ente con una sola azione od omissione, ci sembra possa trovare applicazione anche per le persone giuridiche la regola che, escludendo il cumulo delle sanzioni, prevede l'irrogazione della sanzione da infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

3.6. *Recidiva e continuazione (art. 7, comma 3, art. 12, comma 2).*

Qualche dubbio si pone circa la possibilità di applicare residualmente gli istituti di cui all'art. 7 comma 3, cosiddetta "recidiva" fiscale e dell'art. 12, comma 2, concernente la cosiddetta "continuazione".

Quelli in esame sono infatti istituti di derivazione in senso lato penalistica, sebbene - come soprattutto accade nel caso della continuazione - vi siano notevoli differenze rispetto al modello di riferimento. Nel contesto del diritto penale, sia la recidiva che la continuazione si caratterizzano per una spiccata componente soggettiva; nel caso della recidiva infatti il trattamento sanzionatorio più grave discende non tanto dal dato oggettivo del reiterarsi degli illeciti, quanto dalla inclinazione del soggetto che, continuando a violare la legge, dimostra una scarsa sensibilità nei confronti dei valori sociali. Nel caso della continuazione (ex art. 81 c.p.) quel che rileva è l'unicità del disegno criminoso in base al quale il soggetto agisce, rivelandosi così una particolare inclinazione di chi opera perseguendo volontariamente un fine criminoso.

Se gli istituti in esame fossero stati recepiti *tout court* in ambito sanzionatorio tributario non vi sarebbe dubbio sulla loro inapplicabilità nei confronti di società o enti, in base alla loro marcata connotazione soggettiva, facente leva sulla personalità dell'agente. Privilegiando invece una lettura degli istituti in senso oggettivo, il trattamento sanzionatorio discendente dalle norme in esame potrebbe estendersi anche agli illeciti sanzionati direttamente in capo alle società.

Sarebbe pertanto opportuno un chiarimento sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

4. La responsabilità del consulente fiscale

Circa la sorte della punibilità degli illeciti amministrativi commessi dal professionista nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria, è opportuno ricordare che il sistema del D.Lgs. 472/1997 prevedeva la possibilità che il consulente fosse chiamato a rispondere dell'illecito a vario titolo, ed in particolare quale concorrente, quale "autore mediato" (laddove avesse indotto il contribuente in errore incolpevole) o infine quale unico responsabile (nel caso in cui fosse stato delegato agli adempimenti ed avesse commesso un illecito penale, determinandosi così una causa di non punibilità del contribuente)⁴.

In ogni caso era prevista una limitazione della responsabilità del professionista, chiamato a rispondere solo per dolo o colpa grave nei casi di soluzione di problemi di speciale difficoltà.

Si tratta a questo punto di verificare se la modifica del sistema abbia inciso sulla possibilità che nelle ipotesi predette il consulente sia chiamato a rispondere dell'illecito.

La fonte normativa rimane il più volte citato art. 7, primo comma, del D.L. 269 del 2003, secondo il quale della sanzione risponde "esclusivamente" la persona giuridica. Un dubbio potrebbe porsi laddove la responsabilità esclusiva delle persone giuridiche fosse intesa in senso restrittivo, cioè solo come volontà di escludere il concorso tra l'agente "interno" alla società e l'ente beneficiario. Considerato tuttavia che detta interpretazione non trova alcun riscontro nel tenore letterale della norma, sembra preferibile partire dal presupposto che la riferibilità esclusiva alla persona giuridica debba valere nei confronti di ogni altro soggetto coinvolto nella commissione dell'illecito.

Ne deriva che proprio tale precisazione normativa indurrebbe a ritenere che, nella prospettiva della riforma, la responsabilità del consulente ai fini sanzionatori debba in ogni caso essere esclusa. La conclusione troverebbe ulteriore conferma sia nella derivazione della disciplina del concorso dal principio di personalità della sanzione, sia nell'esigenza di semplificazione che sta a fondamento alla modificazione legislativa di cui trattiamo

Quanto detto vale sia per la situazione di "concorso", dovendosi negare in radice che sia configurabile un concorso tra chi agisce materialmente e la società o ente beneficiario della violazione, sia per il consulente chiamato a rispondere quale "autore mediato", perché rispetto ad un ente incapace di atteggiamento volitivo è difficile parlare di induzione in errore incolpevole, sia nel caso in cui la società invochi l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 (fatto illecito altrui)⁵.

⁴ Cfr. art. 6, comma 3, del D.Lgs. 472/97.

⁵ Esimente che, secondo la ricostruzione da noi proposta, trova applicazione anche a proposito del nuovo regime di responsabilità della persona giuridica.

Per quanto riguarda in particolare la ipotetica responsabilità quale “autore mediato”, si precisa che questa ipotesi si verifica tutte le volte in cui un soggetto determina la commissione di una violazione inducendo taluno in errore incolpevole.

Elemento fondamentale per riconoscere la responsabilità dell'autore mediato è quindi la dimostrazione della avvenuta induzione in errore incolpevole del contribuente. Laddove questa condizione manchi non potrà parlarsi di responsabilità dell'autore mediato.

Nel caso del rapporto tra consulente fiscale (potenziale autore mediato) e persona giuridica (contribuente) la fattispecie non è configurabile. L'induzione in errore, come la capacità di intendere e volere, evoca infatti profili soggettivi non configurabili nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche. La responsabilità del consulente in qualità di autore mediato è esclusa pertanto dalla impossibilità che si configurino tutti gli elementi della fattispecie stessa.

5. Successioni delle leggi nel tempo

Resta da affrontare, a questo punto, un ultimo problema, legato ai profili di diritto temporale nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina.

È il comma 2 dell'art. 7 del D.L. 269/2003 che fissa il momento a partire dal quale delle sanzioni amministrative tributarie deve considerarsi responsabile la persona giuridica beneficiaria della violazione: le nuove disposizioni si applicano infatti alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata ancora irrogata alla data di entrata in vigore del decreto (2 ottobre 2003).

La nuova disciplina si applica pertanto a tutte le violazioni che siano state commesse a partire dalla data del 2 ottobre 2003, nonché a quelle che, pur commesse sotto il vigore della normativa precedente, siano state contestate, o relativamente alle quali le sanzioni siano state irrogate a partire dal 3 ottobre 2003.

A questo punto, pare utile distinguere tre ipotesi;

- a) Violazioni commesse e contestate prima della data del 2 ottobre 2003.
- b) Violazioni commesse prima della predetta data, ma contestate dopo il 2 ottobre 2003.
- c) Violazioni commesse dal 2 ottobre e contestate dopo il 2 ottobre 2003.

Per quest'ultima ipotesi non sembrano porsi particolari problemi applicativi, in quanto la previsione è pienamente coerente coi principi generali in tema di sanzioni amministrative tributarie ed in particolare con il principio di legalità di cui all'art. 3, comma 1, del D.Lgs. 472/1997 secondo cui “nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione”.

Più complesso è invece il discorso per le altre due ipotesi (a e b), riferite cioè ai casi in cui le violazioni siano state commesse prima: nel primo caso dovrebbe applicarsi la previgente disciplina, nel secondo la nuova. Il termine di riferimento per determinare

quale regime giuridico applicare non è il momento della commissione della violazione, bensì quello della contestazione della violazione o della irrogazione della sanzione⁶. Resta a questo punto da verificare la coerenza di questa scelta con i principi generali del sistema sanzionatorio amministrativo e proporre, eventualmente, un coordinamento.

Qui, come in ambito penale, vige infatti il principio di legalità che è esplicitato nelle seguenti disposizioni codificate all'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 :

- *Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione* (comma 1).
- *Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile* (comma 2).
- *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* (comma 3).

Una precisazione al riguardo sembra essenziale. Il principio espresso dall'art. 3, comma 1, che è il principio "di legalità", non è derogabile. In altri termini, al legislatore non è consentito stabilire delle norme che contrastino con il principio stesso, che trova a sua volta copertura nella stessa Costituzione⁷. Non è lo stesso per le altre due disposizioni, contenute nei commi 2 e 3, che esprimono il principio del *favor rei*. In quest'ultimo caso manca la copertura costituzionale ed il principio può essere derogato. Appunto in questo senso, il comma 2 dell'art.3, nello stabilire che nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile, chiarisce "salvo diversa disposizione di legge".

Sulla base di questa essenziale premessa, vediamo, a questo punto, cosa accade dal coordinamento dell'art. 7 con i principi enunciati, distinguendo la posizione delle

⁶ La scelta di menzionare due distinti atti si giustifica in base all'esistenza di differenti procedimenti di irrogazione delle sanzioni nel D.Lgs. 472/1997, rispettivamente disciplinati agli artt. 16 e 17. Vediamo più nel dettaglio cosa accade.

Se l'amministrazione finanziaria segue la procedura generale di cui all'art. 16, notificando un atto di contestazione delle violazioni ed offrendo così al contribuente tre possibilità (impugnare l'atto entro 60 gg. dalla notifica, accedere alla definizione in via breve ovvero presentare, sempre entro 60 gg. deduzioni e memorie difensive) il termine di riferimento è quello della notifica dell'atto di contestazione. In tal modo delle sanzioni irrogate per violazioni contestate con atto notificato dopo il 2 ottobre 2003 risponderà, salvo quanto diremo in seguito, esclusivamente la persona giuridica. Se invece la procedura seguita per l'irrogazione delle sanzioni è una delle procedure "speciali" descritte all'art. 17 il riferimento è all'atto di irrogazione. Per le sanzioni collegate al tributo, nonché per le sanzioni irrogate mediante diretta iscrizione a ruolo, per i casi di omesso o ritardato pagamento dei tributi risultante da liquidazioni eseguite ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73 o ex artt. 54 bis e 60 del DPR 633/72, mancando un atto di contestazione e procedendosi direttamente all'irrogazione delle sanzioni, si dovrà far riferimento a quest'ultimo momento. Di conseguenza se l'atto contestuale all'avviso di accertamento contenente l'irrogazione delle sanzioni è notificato dopo il 2 ottobre 2003 (ex art. 17, prima parte, per le sanzioni collegate al tributo) o se le sanzioni sono iscritte a ruolo dopo tale data (ex art. 17, comma 3, per le sanzioni derivante da omesso o ritardato versamento), la responsabilità delle stesse è a carico esclusivamente della persona giuridica.

⁷ Il principio di legalità (inteso nell'accezione di divieto di retroattività) rappresenta una delle principali garanzie costituzionali in ambito sanzionatorio. Il termine costituzionale di riferimento è infatti l'art. 25 che, pur essendo diretto principalmente alle sanzioni penali, si ritiene comunemente applicabile anche a quelle amministrative tributarie in virtù del loro carattere afflittivo. In questo senso Russo, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, 409; Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2003; Del Federico, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D Lgs.n. 472/97*, Riv. Dir. Trib., 1999, 107 ss..

Sull'applicazione del principio di legalità inteso come divieto di retroattività, per la giurisprudenza, Cass. 27/5/99, n. 5169; Cass. 15/10/2001 n. 12543; Cass. 20/12/2002 n. 18160.

persone fisiche autrici dell'illecito (per le quali la riforma ha escluso la punibilità, introducendo così un regime di favore) da quella delle persone giuridiche (per le quali invece l'art. 7 ha introdotto la responsabilità diretta ed esclusiva).

5.1. Persone fisiche

Per le persone fisiche la situazione, in base alla riforma, dovrebbe essere la seguente:

- responsabili delle violazioni contestate (e quindi necessariamente anche commesse) fino al 2 ottobre 2003;
- non più responsabili per le violazioni contestate a partire dal 3 ottobre 2003.

Sembra che nel caso di specie non possa trovare applicazione il principio del *favor rei*. Come già abbiamo premesso, pur essendo espressamente previsto all'art. 3, comma 2, del D. Lgs. 472/97 per i casi in cui una violazione non sia più punibile secondo una legge successiva, questo non ha portata inderogabile in materia tributaria, potendo essere invocato soltanto laddove non sia stato escluso da una disposizione di legge.

Non c'è dubbio che la riforma del sistema sanzionatorio abbia introdotto un regime più favorevole alle persone fisiche autrici delle violazioni, realizzando una *abolizione* della incriminazione. Di conseguenza, fino a questo punto, le persone fisiche sembrerebbero poter invocare il principio per cui "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile". La scelta di far decorrere la nuova disciplina non dal momento di commissione della violazione bensì da quello di contestazione, pur essendo chiaramente ispirata ad esigenze di semplificazione⁸, sembra tuttavia potersi interpretare come esclusione legislativa del *favor rei*, giustificabile con la necessità di non creare un "vuoto" sanzionatorio⁹.

In altre parole, pur essendo, quella in esame, una tipica situazione di applicazione del *favor rei*, il legislatore sembra aver compiuto una espressa scelta in senso contrario. Ciò comporta che le persone fisiche continueranno a rispondere delle violazioni contestate fino al 2 ottobre, senza possibilità al riguardo di usufruire dei benefici normalmente connessi alla abolizione della loro incriminazione per le violazioni successive.

⁸ Mentre la contestazione della violazione o l'irrogazione della sanzione è un evento facilmente accertabile, l'individuazione del momento di commissione della violazione implicherebbe indagini più approfondite, dovendosi verificare quando le conseguenze sanzionatorie del fatto materiale, pur sempre commesso da una persona fisica, siano imputabili a quella giuridica.

⁹ Se nel caso di specie le persone fisiche potessero invocare il principio del *favor rei*, delle violazioni commesse nel vigore della precedente normativa e contestate prima del 3 ottobre, non sarebbe chiamato nessuno a rispondere; non le persone fisiche, perché beneficiarie del *favor rei*, né quelle giuridiche in quanto nei loro confronti non si sarebbe verificato l'evento (contestazione o irrogazione) da cui la legge fa decorrere il nuovo regime di responsabilità.

5.2. Persone giuridiche

Per le società e gli enti dotati di personalità giuridica la situazione, in base alla riforma, dovrebbe essere invece la seguente:

- non responsabili delle violazioni contestate (e quindi necessariamente anche commesse) fino al 2 ottobre;
- responsabili delle violazioni contestate a partire dal 3 ottobre.

Quest'ultima ipotesi, in particolare, va coordinata, come premesso, con il principio generale di legalità di cui all'art. 3, comma 1, del D.Lgs. 472/97. Il fatto che la contestazione della violazione sia avvenuta dopo la data indicata implica infatti due possibilità, e cioè che l'illecito sia stato commesso sia prima che dopo la predetta data.

In questa seconda ipotesi (violazione commessa a partire dal 3 ottobre) non si crea alcun problema in quanto la persona giuridica è chiamata a rispondere di un fatto che, al tempo della sua commissione, costituiva violazione punibile.

Il problema sorge invece nell'altro caso, quello in cui la violazione, commessa prima del 2 ottobre, è stata contestata dopo la data in questione. Nel caso di specie, pur essendosi verificato il fatto (contestazione) da cui la legge fa dipendere l'applicazione della sanzione in capo alla società, quest'ultima sarebbe chiamata a rispondere di un fatto che, all'epoca in cui fu commesso, non costituiva violazione punibile (non almeno, infatti, con riferimento al soggetto chiamato a risponderne).

Benché esistesse, anche prima della modifica introdotta dall'art. 7 del D.L. 269/2003 una forma di responsabilità anche dei soggetti beneficiari della violazione, si trattava però di una responsabilità solidale, quasi fideiussoria, caratterizzata dalla possibilità in genere di esercitare il regresso nei confronti dell'autore materiale della violazione.

Riteniamo pertanto che nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina vada quindi individuata una forma di "nuova incriminazione", che legittima il soggetto responsabile (la società) ad invocare, per le violazioni commesse prima del 2 ottobre, il principio di legalità *ex art. 3, comma 1*, per cui nessuno può essere punito per un fatto non costituente violazione punibile al momento in cui fu commesso. A differenza del principio del *favor rei*, che può essere derogato da una diversa disposizione di legge, il principio di legalità ha infatti portata *inderogabile*, per cui, in nessun caso può esserne prevista l'esclusione.

È sotto questo profilo che sembra quindi venirsi a crearsi un "vuoto sanzionatorio". Per le violazioni commesse prima del 2 ottobre e contestate a partire dal 3 ottobre 2003 non potrà essere chiamata a rispondere la persona fisica autrice dell'illecito per espressa disposizione di legge, in quanto si è verificato l'evento da cui la legge fa dipendere la responsabilità esclusiva delle persone giuridiche (mancata contestazione o irrogazione della sanzione).

Quest'ultime, dal canto loro, pur essendo individuate dalla legge come uniche responsabili, potranno invocare il principio di legalità ex art. 3, comma 1, e non pagare le sanzioni relative alle violazioni commesse prima della entrata in vigore della nuova disciplina¹⁰.

Cerchiamo, a questo punto di sintetizzare quanto detto in precedenza, coordinando la regola dell'art. 7, comma 2, coi principi generali di legalità e *favor rei*.

VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 2 OTTOBRE 2003

ENTI COLLETTIVI DOTATI DI PERSONALITA' GIURIDICA	DIPENDENTI, AMMINISTRATORI E RAPPRESENTANTI DI PERSONE FISICHE O DI ENTI COLLETTIVI PRIVI DI PERSONALITÀ GIURIDICA
Rispondono delle violazioni commesse in via principale ed esclusiva	Continuano a rispondere delle violazioni commesse secondo le norme del D.Lgs. 472/97

VIOLAZIONI COMMESSE FINO AL 1° OTTOBRE 2003

A) VIOLAZIONI CONTESTATE PRIMA DEL 3 OTTOBRE 2003 O SANZIONI IRROGATE FINO ALLA PREDETTA DATA

DIPENDENTI, AMMINISTRATORI E RAPPRESENTANTI DI ENTI COLLETTIVI DOTATI DI PERSONALITÀ GIURIDICA	DIPENDENTI, AMMINISTRATORI E RAPPRESENTANTI DI PERSONE FISICHE O DI ENTI COLLETTIVI PRIVI DI PERSONALITÀ GIURIDICA
Sono responsabili delle violazioni in esame, non potendo invocare il <i>favor rei</i> per la diversa previsione di legge.	Continuano ad essere responsabili delle violazioni contestate delle sanzioni irrogate, non essendo intervenuta alcuna modifica nei loro riguardi.

B) VIOLAZIONI CONTESTATE A PARTIRE DAL 3 OTTOBRE 2003 O SANZIONI IRROGATE DALLA PREDETTA DATA

ENTI COLLETTIVI DOTATI DI PERSONALITÀ GIURIDICA	DIPENDENTI, AMMINISTRATORI E RAPPRESENTANTI DI PERSONE FISICHE O DI ENTI COLLETTIVI PRIVI DI PERSONALITA' GIURIDICA
Pur essendo considerati responsabili delle violazioni in esame, possono invocare il principio di legalità	Continuano ad essere responsabili delle violazioni contestate e delle sanzioni irrogate, non essendo intervenuta alcuna modifica nei loro riguardi

FONDAZIONE LUCA PACIOLI

¹⁰ Sul punto si può richiamare, a conferma della correttezza della situazione prospettata, la giurisprudenza formatasi nella fase di passaggio dalla disciplina della legge n. 4/29 (che puniva le persone giuridiche) a quella del D.Lgs. 472/97. La Cassazione ha più volte sottolineato la non retroattività del principio di identificazione del soggetto trasgressore.