

## Recidiva anche in caso di adesione acquiescenza o conciliazione

Non punibilità violazioni dovute a incertezza giuridica solo se ci si adegua alle indicazioni delle Entrate e si paga l'integrazione dovuta

Pagina a cura di  
**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

In caso di violazioni commesse da società con o senza personalità giuridica, la sanzione pecuniaria è esclusivamente a carico della società o ente. Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal Codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Il Dlgs sanzioni tributarie approvato in prima lettura dal Governo interviene su vari profili quanto al soggetto che risponde delle sanzioni per violazioni commesse da società di persone e società di capitali:

- inserisce formalmente nel Dlgs 472/1997 il principio già esistente da oltre 20 anni nel nostro ordinamento (articolo 7, Dl 269/2003), secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»;
- estende tale principio anche agli enti privi di personalità giuridica e quindi alle società di persone, per le quali resta ovviamente immutata, nella fase di riscossione, la responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal Codice civile;

- introduce il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza in base al quale se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.

### Cause di non punibilità

Il decreto introduce un'espressa previsione di non punibilità nelle ipotesi di adeguamento del contribuente agli orientamenti dell'amministrazione.

È una causa di non punibilità che, a ben vedere, in realtà poteva già considerarsi esistente nel nostro ordinamento deducendola dal più generale principio di affidamento e buona fede.

In dettaglio, la nuova norma evidenzia che non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione finanziaria con i documenti di prassi. Si tratta più in particolare dell'adeguamento:

- alle circolari interpretative e applicative - articolo 10-sexies, comma 1, lettera a) - della legge 212/2000;
- alla consulenza giuridica (articolo 10-sexies, comma 1, lettera b, legge 212/2000)

Per beneficiare della non punibilità devono tuttavia ricorrere due condizioni:

- 1 l'interessato deve provvedere, entro i successivi 60 giorni dalla pubblicazione di detti documenti, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta;
- 2 la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Per beneficiare della non punibilità devono tuttavia ricorrere due condizioni:

**Recidiva**  
Le nuove norme, nel prevedere espressamente che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità, disciplina più chiaramente l'applicazione della recidiva.

Viene infatti previsto che la sanzione è aumentata fino al

doppio (attualmente è dalla metà al doppio) nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita mediante ravvedimento o adesione al Pvc.

Rispetto alla vigente versione occorre segnalare che:

- gli uffici attualmente applicano l'aggravante della recidiva anche se gli atti non siano definitivi (nonostante in realtà la giurisprudenza di legittimità sostenga il contrario);
- rilevano in futuro ai fini della recidiva anche i casi di acquiescenza, adesione, conciliazione, sinora esclusi.

### Riduzione/aumento sanzione

In presenza di circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Attualmente la possibilità di ridurre fino alla metà del minimo (non fino a un quarto come in futuro) ricorre allorché concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione.

È evidente che in futuro la valutazione per fruire di tale abbattimento sanzionatorio non riguarderà più il confronto tra l'entità del tributo e quella della sanzione ma, più opportunamente, la violazione in sé stessa rispetto all'importo della sanzione. È prevedibile quindi che non si confronterà più il solo dato numerico (tributo violato/sanzione) ma occorrerà considerare le varie circostanze che hanno caratterizzato la violazione rispetto all'entità della penalità irrogabile.

Analogamente viene introdotta l'aggravante fino alla metà se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione. ●

### CASI PARTICOLARI

#### Dipendenti o rappresentanti di persone fisiche

Se una violazione tributaria è commessa dal dipendente o dal rappresentante di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o mandato, la responsabilità solidale sul pagamento della sanzione è circoscritta alla sola persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione, salvo il diritto di regresso. Attualmente, invece, detta responsabilità è prevista anche per l'ente nell'interesse del quale ha agito l'autore della violazione

#### Cessione di azienda

Viene meglio definita la responsabilità del cessionario nelle ipotesi di crisi. In via generale, il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Salvo i casi di frode tale responsabilità è esclusa quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di

ristrutturazione debiti, di un piano stato o di un progetto di composizione della crisi da sovbitamento o di liquidazione del patrimonio. Il Dlgs sulle sanzioni tributarie approvato in prima lettura dal ● adegua tale esclusione di responsabilità alla normativa sulla cessione di azienda (fa infatti riferimento alla composizione negoziata della crisi e uno degli strumenti di regolazione della insolvenza) ● esclude la responsabilità anche alle cessioni effettuate verso una società controllata dall'impresa o da società che è interessata in uno degli istituti di cui è in posizione, a condizione che la cessione sia autorizzata dall'autorità prevista in un piano omologato dalla stessa autorità, b) fa riferimento al risanamento della impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei crediti dei soggetti

#### Scissione

Viene prevista anche la scissione mediana (e non solo la scissione pura) la responsabilità di ciascuna società pagamento delle sanzioni dovute per violazioni commesse anteriori alla data di efficacia dell'operazione