

La revisione in senso personalistico del sistema sanzionatorio tributario, con un'inversione di tendenza in tema di responsabilità dei rappresentanti: principio del favor rei

di Edurado Maria Piccirilli

Le continue e talvolta radicali modificazioni delle leggi tributarie, soprattutto negli ultimi decenni, nonché i mutamenti giurisprudenziali sull'interpretazione delle norme sanzionatorie per violazioni a tali leggi, avevano comportato profondi mutamenti dell'assetto originario, delineato con la legge 7 gennaio 1929, n. 4(1). Basti pensare all'introduzione degli interessi di mora quale forma generalizzata di risarcimento del danno derivante da ritardo nell'adempimento degli obblighi tributari ovvero al frequente impiego della soprattassa quale misura sanzionatoria principale al pari della pena pecuniaria, ovvero, ancora, al percorso esegetico compiuto dalla Corte di cassazione circa la natura delle sanzioni tributarie(2) per comprendere come, non esistendo più un vero sistema sanzionatorio unitario, fosse sentita l'esigenza di una riorganizzazione del quadro normativo.

Il progressivo svuotamento della funzione di legge-guida del sistema non permetteva di continuare a giustificare l'esistenza di una disciplina sanzionatoria amministrativa specifica per le violazioni tributarie, caratterizzata da peculiarità non più pienamente aderenti all'evoluzione dell'ordinamento tributario.

Da qui, essenzialmente, la necessità di una generale riforma del sistema sanzionatorio tributario, intesa a conseguire un'organica razionalizzazione della relativa disciplina.

Con la legge 23 dicembre 1996, n. 662, il legislatore delegava il Governo ad emanare una serie di decreti legislativi al fine di riformare il sistema sanzionatorio tributario non penale.

L'articolo 3, comma 133, della citata legge n. 662, infatti, nel fissare i criteri direttivi per il legislatore delegato, ha orientato la propria scelta verso una marcata accentuazione dell'impronta penalistica di alcuni istituti, in modo da avvicinare il più possibile alle figure criminose illeciti di natura amministrativa.

In attuazione della delega sono stati emanati i seguenti decreti legislativi:

- a) 18.12.1997, n. 471 "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, – sanzioni in materia di imposte sui redditi, IVA, riscossione e disposizioni comuni;
- b) 18.12.1997, n. 472 "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, - principi generali del nuovo sistema sanzionatorio amministrativo;
- c) 18.12.1997, n. 473 "Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti – sanzioni in materia di imposte indirette (con l'esclusione dell'IVA).

Il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in particolare, contiene una disciplina organica dei principi generali della materia. Pur con innovazioni rilevanti, che esigono un mutamento radicale nell'atteggiamento degli uffici e degli enti locali rispetto all'applicazione delle sanzioni, la riforma si innesta sul sistema previgente, innovandone il tessuto con l'adozione di alcuni principi ad esso estranei, almeno nell'applicazione e nell'interpretazione che veniva data alle previsioni della legge n. 4 del 1929.

I primi segnali della revisione in senso personalistico del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, con un'inversione di tendenza in tema di responsabilità dei rappresentanti, erano emersi, peraltro già in sede giurisprudenziale e, precisamente, in una pronuncia della Corte di Cassazione che sin dal 1995 (v. nota 2) si era espressa a favore del riconoscimento di una responsabilità piena a carico "di colui al quale effettivamente risale l'atto volitivo che ha dato origine alla sanzione pecuniaria", ossia al rappresentante della società quale "effettivo responsabile della sanzione".

In linea con questo precedente, la disciplina prevedeva, dunque, che delle sanzioni conseguenti all'illecito amministrativo tributario rispondeva

chi lo aveva commesso con colpa o dolo specifico nell'interesse del titolare dell'obbligazione tributaria, attenuando, però, il rigore della responsabilità diretta del rappresentante legale o negoziale (anche di persona fisica), del dipendente o dell'amministratore, anche di fatto, di una società, associazione o ente, con la previsione, ma solo in relazione a violazioni di natura sostanziale, di una responsabilità solidale dipendente, con diritto di regresso, in capo ai soggetti rappresentati (artt. 2, 5 e 11 del D. lgs. n. 472/1997) (3).

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.

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 giuridica.

Nel sistema finora vigente convivevano quindi due forme di responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie: una diretta per la persona fisica autrice dell'illecito 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 vigente disciplina, una significativa sfasatura rispetto al principio generale secondo il quale la società o l'ente non può essere assoggettato a sanzione affittiva(4).

Sulla scia del modello delle sanzioni penali il sistema sanzionatorio

tributario introdotto dal D. Lgs. n. 472/97, infatti, era incentrato sul principio della personalità della sanzione fiscale e, quindi, sulla punibilità esclusiva delle persone fisiche, in quanto le uniche capaci di commettere il fatto con dolo o colpa.

I commi 2 e 3 dell'art. 11 del D. Lgs. n. 472/97, stabilivano che: "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di una associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, 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.

Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi."

Alla responsabilità personale dell'autore della violazione (amministratore, dipendente, ecc.) veniva, quindi, ad aggiungersi la responsabilità solidale dell'ente nell'interesse del quale l'autore stesso ha agito.

Nel sistema in argomento convivevano, quindi, due forme di responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie:

- una diretta per la persona fisica autrice dell'illecito;
- una indiretta, di tipo solidale, a carico dell'ente.

Ciò comportava 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.

Il comma 6 dell'art. 11, del D. Lgs. n. 472/97, 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(5).

La norma era orientata a limitare la responsabilità di quei soggetti che non traevano un diretto vantaggio dalla violazione, ovvero dipendenti, rappresentanti legali e rappresentanti negoziali del contribuente (persona fisica o società).

L'art. 7 del D.L. 269/2003, convertito con modifiche dalla legge 19 novembre 2003, n. 326, dispone che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". Il primo comma introduce una disposizione fondamentale; si abbandona il modello sanzionatorio incentrato sul principio della personalità della sanzione, applicata in capo a chi ha materialmente commesso la violazione, in ragione dell'attribuzione di una partecipazione cosciente e volontaria, per abbracciare il meccanismo della responsabilità oggettiva per cui la sanzione viene direttamente applicata sul contribuente a prescindere da qualsiasi tipo di valutazione soggettiva. Tale disposizione, attribuendo la responsabilità in modo oggettivo senza vincolarla a una ricerca soggettiva, rende non più operative alcune regole, relative alle cause di non punibilità, imputabilità, colpevolezza, graduazione della sanzione ed autore mediato, che il D. lgs. 472/97 aveva posto a garanzia del principio della personalità della responsabilità in capo all'autore materiale della violazione(6).

Lo scopo della norma è palesemente quello di superare lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni amministrative nelle ipotesi di violazioni compiute nell'ambito di strutture imprenditoriali complesse e dotate di autonoma soggettività.

Si è di fronte, dunque, al tentativo di percorrere, \neg seppure in un settore circoscritto, \neg l'assetto del sistema sanzionatorio abbozzato dall'art. 2, comma 1, lett. l) della legge n. 80/2003(7).

La modifica introdotta dall'art. 7 del D.L. 269/2003 citato si colloca, quindi, nella direzione tracciata dalla legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (legge 7 aprile 2003, n. 80), rappresentando, di fatto, una anticipazione(8).

Tra i criteri direttivi della legge delega da seguire per la riforma del sistema tributario è prevista infatti l'applicazione della sanzione fiscale direttamente in capo all'"effettivo" beneficiario della violazione. Questa diversa impostazione rispetto al principio della personalità della

sanzione tributaria trova, inoltre, riscontro nella disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, introdotta dal D. Lgs. n. 231/2001 che già ha accolto, almeno per il settore amministrativo, il principio secondo cui la sanzione di contenuto affittivo può essere applicata anche nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche(9).

Al primo comma, infatti, dispone: "Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

La disposizione normativa determina un ritorno alla situazione anteriore alla riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie (D. Lgs. 471, 472 e 473 del 1997), con un allontanamento dall'impostazione propria del diritto penale (personalizzazione della sanzione).

La previsione contenuta nell'art. 7 c. 1 del D.L. 269/2003, peraltro, non realizza un completo ritorno al passato. Essa, infatti, presenta un'operatività limitata a "società o enti con personalità giuridica".

Al di fuori di questo ambito soggettivo, di conseguenza, resta in vigore il principio di personalità delle sanzioni previsto dall'art. 2 c. 2 del D. Lgs. 472/97.

Tale norma, pertanto, continuerà ad applicarsi nei confronti degli amministratori e dei dipendenti degli enti privi di personalità giuridica.

L'art. 7 si riferisce esclusivamente alle società e agli enti con personalità giuridica. Con la conseguenza che, per i soggetti di cui all'art. 11 c. 1 e non contemplati dall'art. 7 (persone fisiche, enti senza personalità giuridica), continuerà ad applicarsi il D. Lgs. 472/97 con le relative problematiche(10).

Ci si chiede ora se la norma in oggetto debba avere effetto retroattivo.

Dalla lettura dell'art. 7, c. 2 si evince chiaramente che "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". In altre parole, l'autore materiale, in base a tale disposizione, continuerà a rispondere delle violazioni, commesse nell'ambito dei soggetti di cui al c. 1 dell'art. 11 D. lgs 472/97, che siano state constatate prima dell'entrata in vigore del DL 269/03 o le cui sanzioni siano state irrogate, anche se non con provvedimento definitivo, prima della data di entrata in vigore della disposizione di cui sopra. L'autore materiale, quindi, verrebbe sottoposto a sanzione per un fatto che, secondo il DL 269/03, legge posteriore, non costituisce più violazione punibile. L'art.7 DL 269/03 stabilisce che la constatazione delle violazioni o la irrogazione delle relative sanzioni (avvenute precedentemente all'entrata in vigore del decreto) costituiscono un impedimento all'applicazione delle nuove disposizioni; al contrario la 472/97 prevede che vengano applicate le norme più favorevoli anche nel caso in cui siano state irrogate le sanzioni. Solo in caso di provvedimento definitivo di irrogazione delle sanzioni, si stabilisce che non è ammessa la restituzione di quanto già pagato pur estinguendosi il debito tributario. Tale disposizione sembra derogare al principio di retroattività della norma più favorevole, il c.d. favor rei, previsto all'art. 3 commi 2 e 3, D. Lgs. 472/97(11). Si è utilizzata la clausola di riserva "salvo diversa previsione di legge", inserita dall'inciso iniziale dell'art. 3, c. 2; questa rappresenta la "finestra" da cui far rientrare, di volta in volta, ed in relazione a specifiche esigenze di politica legislativa fiscale, il principio tempus regit actum(12).

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna con sentenza del 23 novembre 2006 ha stabilito che il principio di personalità posto dagli artt. 2 e 11 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è stato limitato dall'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito con L. 19 novembre 2003, n. 326), con una norma di evidente favore, secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»; conseguentemente in base al principio del favor rei, ex art. 3, D. Lgs. n. 472/1997, tale norma deve trovare applicazione retroattiva(13).

Secondo un'autorevole dottrina(14), "la sentenza risulta alquanto laconica, ma ha certamente il merito di svolgere un ragionamento orientato alla salvaguardia dei principi garantistici che il D. Lgs. n. 472/1997 affianca all'indubbio inasprimento del complessivo regime sanzionatorio. La Commissione regionale ha applicato il favor rei ex art. 3, D. Lgs. n. 472/1997, in luogo del particolare regime transitorio di cui al comma 2 dell'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, senza chiarire però lo stato di avanzamento del procedimento sanzionatorio alla data

di entrata in vigore di tale decreto legge.

È ben noto che l'introduzione del principio di personalità nel sistema dell'illecito amministrativo tributario ha suscitato molteplici critiche e reazioni negative, sia per la sua eccessiva originalità e complessità (soprattutto per quanto riguarda il sistema di coresponsabilizzazione ex art. 11, D. Lgs. n. 471/1997), sia per quanto riguarda l'irrogazione di sanzioni, in genere proporzionali al tributo, in capo all'autore materiale della violazione (art. 2), che di norma, a differenza del contribuente, non trae alcun diretto vantaggio dal comportamento antiggiuridico.

Si è così giunti prima ad ipotizzare una revisione del principio di personalità mediante la legge delega per la riforma tributaria (7 aprile 2003, n. 80), rimasta in gran parte inattuata, e poi al repentino intervento di cui all'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (conv. dalla L. 19 novembre 2003, n. 326), secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica» (comma 1)(15).

Il problema della personalità è stato quindi ridimensionato, ma per le sole persone giuridiche. La stessa Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che «il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria [...] non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità [...] non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica»(16). Ciò è comprovato anche dal terzo comma dell'art. 7, secondo il quale le disposizioni del D. Lgs. n. 472/1997, informate al principio di personalità, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma dispone poi un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma quindi i principi della riforma del 1997; pertanto salvo che per la corresponsabilizzazione solidale ex art. 11, e per i suoi corollari, il D. Lgs. n. 472/1997 continua a trovare normale applicazione anche per quanto riguarda gli illeciti riferibili alle persone giuridiche".

In conclusione, si può affermare che il principio del favor rei viene applicato al settore tributario con effetto retroattivo sempreché il provvedimento non sia divenuto definitivo.

Cio' comporta che - salvo il caso d'intervenuta definitività del provvedimento sanzionatorio - le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimità, atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione(17).

NOTE:

(1) La legge n. 4/1929 conteneva le disposizioni generali per la repressione degli illeciti finanziari, laddove le violazioni attenessero ad interessi amministrativi finanziari dello Stato (per quel che concerne invece le infrazioni alle norme che disciplinano tributi comunali o provinciali, esistevano delle regolamentazioni autonome. La norma era quella secondo la quale la potestà sanzionatoria spettava comunque agli enti cui era attribuita la potestà di imposizione).

Il procedimento generale per l'esercizio della funzione sanzionatoria era previsto all'art. 55, che conferiva all'intendente di finanza l'organo periferico a competenza generale con funzione di coordinamento e di controllo sull'operato degli uffici amministrativi e quindi esterno all'organizzazione amministrativa in senso proprio la competenza all'irrogazione delle sanzioni (BERLIRI, Principi di diritto tributario, I, Milano, 1967, 314).

L'intendente di finanza tuttavia interveniva solo in un secondo momento del procedimento sanzionatorio e cioè dopo lo svolgimento delle attività investigative e cognitive ad opera degli uffici detentori del potere di imposizione (Si precisa infatti che necessariamente l'avvio del procedimento avveniva ad opera degli uffici impositori (o della Guardia di finanza) in quanto le situazioni da cui potevano scaturire le rilevazioni di violazioni finanziarie erano sempre acquisite durante l'esercizio della funzione impositrice o nel corso dello svolgimento di attività cognitive o

investigative. Nessuna di queste operazioni era devoluta per legge all'intendente di finanza, il quale aveva il ruolo di coordinare e controllare l'operato degli uffici).

Già durante questa prima fase cognitiva esplicita dagli uffici, nonostante l'assenza di espresse previsioni normative, in considerazione del carattere inquisitorio del procedimento, si era affermata la necessità di operare in collaborazione con il contribuente. Ciò in applicazione diretta di alcune norme recate nel testo, a quel tempo vigente, del codice di procedura penale (ALLORIO, Diritto processuale tributario, Torino, V ed, 1969, 502).

(2) Corte di Cassazione, sez. I. civ., 16 settembre 1995, n. 9790 che così si esprimeva "... la responsabilità solidale ex art. 98 D.P.R. n. 602/1973 del legale rappresentante di una società per il pagamento delle sopratasse e pene pecuniarie deve essere intesa non come una forma di responsabilità oggettiva per debito altrui, ma, come responsabilità per fatto proprio in relazione al rapporto organico che lega il rappresentante alla società ed ai poteri di Amministrazione, direzione e gestione collegati a detto ufficio. Poiché la società opera ed agisce per mezzo dei suoi organi di Amministrazione, a tali organi è ascrivibile la responsabilità per la dichiarazione di un reddito inferiore al reale, quale comportamento volontario e consapevole, derivante dai poteri decisionali connessi con le mansioni di amministratore. Se dunque il debito tributario fa carico alla società, quale soggetto passivo dell'obbligazione, la sanzione collegata alla responsabilità per la presentazione della dichiarazione non rispondente al vero deve far carico, oltre che al contribuente soggetto passivo, alla persona di colui al quale effettivamente risale l'atto volitivo che ha dato origine alla sanzione pecuniaria: porre quest'ultima a carico del rappresentante della società all'epoca della definizione ed irrogazione della sanzione suddetta anziché di quello in carica nel periodo d'imposta cui si riferisce l'accertamento in rettifica, significa scindere immotivatamente l'autore di un comportamento dalle conseguenze del comportamento stesso, ponendo queste ultime a carico di persona estranea al fatto, in base ad una forma di responsabilità oggettiva che non trova base nell'ordinamento, ed evitando che la sanzione ricada sull'effettivo responsabile della sanzione", in Dir. Prat. Trib., 1997, II, p. 333.

(3) ZOCCALI, Le sanzioni tributarie amministrative - Principi generali (1998-2004) (rassegna di giurisprudenza) in Dir. e pratica trib., 2004, II, 995. PIERRO, Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11, D.Lgs. n. 472 del 1997, in Riv. Dir. Fin., 1999, I, 224.

(4) Fondazione Luca Pacioli, Circolare n° 3 del 23 gennaio 2004.

(5) LUPI, Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie, in Rass. Trib., 1998, I, 327; FALSITTA, Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, 475; TOSI, Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie, in Rass. Trib., 1999, I, 1336; MARONGIU, Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, 373; per gli aspetti positivi del principio di personalità v. tuttavia: BATISTONI FERRARA, Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, in Dir. e Prat. Trib., 1999, I, 1509; GIOVANNINI, Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in Dir. e Prat. Trib., I, 1997, 1196; DEL FEDERICO, Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: in principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997, in Riv. Dir. Trib., 1999, I, 107; Id., Violazioni e sanzioni in materia tributaria - Violazioni amministrative, Enc. Giur; GALLO, L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie, in Rass. Trib., 2005, 11.

(6) MANFREDA, L'art.7 del Decreto Legge 269/03 (collegato alla Finanziaria 2004): il ritorno alla responsabilità oggettiva e le conseguenze sull'impianto sanzionatorio tributario, in Giust. Amm., 4/2005.

(7) L'art. 2, comma 2, lett. l) della legge n. 80/2003 → come è noto → vincola il Governo ad adottare, in sede di riforma del sistema fiscale statale, un meccanismo di imputazione delle sanzioni amministrative incardinato sul criterio (oggettivo) del beneficio, piuttosto che sul principio della responsabilità personale.

(8) L'art. 2 della Legge delega 80/03 dispone che: "Il codice è articolato in una parte generale ed in una parte speciale. La parte generale ordina il sistema fiscale sulla base dei seguenti principi: l) la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio

dalla violazione"; secondo B. Santacroce, in Sanzioni ai manager, passaggio al buio, Il Sole24ore del 30/10/2003, l'art. 7 non risponderebbe allo spirito della delega fiscale (L 80/03) in quanto si prevedeva la revisione del principio della personalità tramite la riconduzione al soggetto che ne ha tratto effettivo vantaggio e non tramite il ritorno alla responsabilità oggettiva

(9) D. Lgs 231/01, art. 6 n. 1 lettera a), l'ente non risponde se prova che:
a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto;
b) modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
c) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
d) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
e) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

(10) In relazione alle richieste di chiarimenti relative alle concrete modalità di applicazione delle sanzioni amministrative alle persone giuridiche, ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, convertito dalla legge n. 326 del 24.11.2003, l'AREA CENTRALE AFFARI GIURIDICI E CONTENZIOSO - Ufficio Contenzioso Civile e Penale del 13 luglio 2005, così si esprimeva: "La suddetta disposizione normativa, nell'affermare che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", stabilisce che, per i soggetti estranei all'ambito soggettivo così definito, continui ad essere in vigore la normativa dettata dal D. Lgs. n. 472 del 1997, improntata a principi di derivazione penalistica (principi di legalità e suoi corollari, di personalità della responsabilità e della pena, di accertamento dell'elemento soggettivo, etc.).

Pertanto, nei confronti degli amministratori e dei soci delle società prive di personalità giuridica, nonché dei dipendenti di dette società e delle persone fisiche in genere, si continuerà ad applicare non solo la riferibilità della sanzione amministrativa alla persona fisica autrice o co-autrice dell'illecito (art. 2, comma 2 del D. Lgs. n. 472 del 1997), ma anche il meccanismo della responsabilità solidale fra l'autore materiale dell'illecito (rappresentante, dipendente o amministratore) e la persona fisica, l'associazione, la società o l'ente senza personalità giuridica nel cui interesse la violazione è stata commessa (art. 11 del detto decreto n. 472).

Come è evidente, tali norme sono state rese inoperanti dall'art. 7 del D.L. 269/03 in relazione alle società ed agli enti dotati di personalità giuridica.

Al riguardo, giova osservare che la disciplina recata dal D. Lgs. n. 472/97, in relazione alle sanzioni amministrative tributarie, si pone come elemento normativo di armonizzazione e di raccordo con i principi generali introdotti nel nostro ordinamento, in tema di sanzioni amministrative, dalla legge n. 689 del 1981, che, come sostenuto dalla dottrina prevalente, ha dato attuazione ai principi costituzionali contenuti negli artt. 23 e 25 Cost.

Pertanto, ove il Legislatore non preveda espressamente, con riferimento a fattispecie determinate, la deroga dei principi dettati dal decreto legislativo n. 472 in esame, la normativa successiva deve essere interpretata in accordo con essi.

In ogni caso, il complesso normativo recato dal D. Lgs. n. 472/1997 e la disposizione dell'art. 7 del citato D.L. 269/2003 si intersecano, in forza del rinvio contenuto nello stesso art. 7, in base al quale "le disposizioni del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili".

Ciò da luogo ad alcuni dubbi di ordine sistematico con riferimento all'individuazione delle disposizioni del D. Lgs. n.472/1997 concretamente applicabili al momento dell'irrogazione delle sanzioni a carico delle persone giuridiche.

Tutto ciò premesso, 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".

Codeste Direzioni Regionali avranno cura di attenersi a quanto sopra esposto, informando i dipendenti Uffici con eventuali disposizioni integrative e vigilando, nel contempo, sull'applicazione della direttiva stessa.

La presente direttiva è stata sottoposta all'esame del Comitato di Indirizzo Permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 12.07.2005.

(11) Art. 3 del D. lgs 472/97: 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. 3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

(12) MANFREDA, op. cit.

(13) Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. VIII, 23 novembre 2006, n. 190

Svolgimento del processo: Omissis

Motivi della decisione

Questa Commissione, dopo avere esaminato la documentazione agli atti ed avere verificato i vari riferimenti normativi che vengono in contraddittorio proposti dalle parti, ritiene che in effetti si possa (rectius si debba) dare concretezza interpretativa al principio del favor rei, mandando quindi esente l'amministratore di qualsiasi carico conseguente all'irrogazione delle sanzioni dovute a fattispecie che sono e restano riferibili esclusivamente alla personalità giuridica. A parere di questo Collegio, appare in proposito significativo il possibile confronto dei percorsi interpretativi che, in merito alla normativa applicabile, vengono dalle parti richiamati in atto d'appello e nelle controdeduzioni. L'Ufficio riepiloga infatti i vari riferimenti normativi con il medesimo approccio che viene adottato dall'appellante, fermandosi solamente un passo prima delle considerazioni che possono derivare dall'art. 3, comma 2, del D. Lgs. 472/1997. C'è in sostanza pieno accordo sui principi generali da attuare, ma c'è discordanza solamente sull'applicabilità o meno del principio del favor rei. Stante la chiarezza del principio che la parte invoca, questa Commissione ritiene sul punto pienamente condivisibile la posizione esposta in atto d'appello, di fatto facendo criticamente rilevare che la impostazione della sentenza appellata attua una impropria riconnessione di questa vertenza a quella principale, riguardante la società, in ciò portando elementi di giudizio che non potevano essere nel caso utilizzati soprattutto poiché in questo caso trattavasi di sanzioni e non della violazione principale, che può venire correttamente addebitata alla sola società. Si aggiunga da ultimo che l'applicabilità del principio del favor rei è giudizio che può venire rilevato pure d'ufficio.

(14) DEL FEDERICO, Nota di commento alla sentenza della C.T.R. Emilia Romagna del 23/11/2006 n° 190.

(15) Su tali vicende legislative e sulle fondamentali problematiche del diritto punitivo tributario v. AA.VV., Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale, a cura di Insolera-Acquaroli, Milano 2005.

(16) Ag. Entrate, circ. 21 giugno 2004, n. 28/E.

(17) corte di Cassazione sentenza del 09/04/2008 n° 9217 .

