



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

UNIVERSITÀ STATALE DI MILANO

Giornate di studio

sull'attuazione della legge di riforma tributaria

7 giugno 2024

**I soggetti responsabili
per la sanzione amministrativa tributaria
e i procedimenti di irrogazione**

Andrea Quattrocchi

andrea.quattrocchi@unicatt.it





UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

1. I soggetti responsabili per la sanzioni amministrativa tributaria



Disciplina attuale: il principio personalistico

- **Art. 2**, D. Lgs. n. 472/1997: La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.
 - **Art. 11**, D. Lgs. n. 472/1997: Coobbligazione solidale di persone fisiche, società ed enti nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione (salvo regresso) qualora la violazione sia commessa:
 - dal dipendente, dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o mandato;
 - Dal dipendente, dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione o ente **con o senza personalità giuridica**.
- >> Impostazione «base»: separatezza tra trasgressore (irrogazione secondo le norme sulla colpevolezza) e contribuente
- >> **Principio di personalità della sanzione**



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Disciplina attuale: il principio personalistico

>> Obbligazione solidale dipendente (interesse erariale e vantaggio economico)

>> abrogazione art. 98, D.P.R. n. 602/1973 secondo cui «Al pagamento delle sopratasse o delle pene pecuniarie sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, coloro che ne hanno la rappresentanza»

>> art. 12, l. n. 4/1929: l'ente è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della sopratassa

>> Art. 11, D. Lgs. n. 472/97: la morte dell'autore della violazione non estingue la responsabilità del rappresentato (rapporto con art. 8, D. Lgs. n. 472/1997 – critica della dottrina)



Disciplina attuale: presupposti art. 11

- **Compimento di una violazione** sostanziale (che incida sulla determinazione o sul pagamento del tributo) nel compimento del mandato o dell'ufficio)
- **Presupposto soggettivo** (tassatività):
 - i) Rapporto di lavoro dipendente (tutti coloro che si trovino nella condizione di agire nell'interesse del contribuente in una condizione assimilabile al lavoro dipendente, come a) dipendente di società capogruppo addetto a mansioni fiscali di gruppo; b) socio lavoratore di società cooperativa);
 - ii) Rappresentanza legale (genitori, tutore)
 - iii) Rappresentanza negoziale (istitutore di un imprenditore individuale)
 - iv) Amministratore, anche di fatto, di enti e società non dotati di personalità giuridica

Non sono contemplate ipotesi differenti (mandato senza rappresentanza, contratto d'opera, rapporti professionali, associati in partecipazione, etc.)



Disciplina attuale: presupposti art. 11

- **Presunzione/Supporto:** Fino a prova contraria si presume autore della violazione colui che ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi.
- Onere della **prova contraria** concentrato sulla **delega**:
 - 1) specifica e puntuale
 - 2) attribuisce poteri decisionali effettivi
 - 3) Risponde ad effettive esigenze organizzative
 - 4) Il delegato è dotato di competenze adeguate a tal fine
- Se l'autore materiale rimane ignoto, la responsabilità solidale del contribuente (persona fisica, ente o società privo di personalità giuridica) rimane ferma.



Disciplina attuale: presupposti art. 11

Se:

- la violazione non è compiuta con dolo o colpa grave (art. 5),
- l'autore non ha tratto diretto vantaggio

2 effetti:

- 1) La sanzione non può essere eseguita, nei confronti dell'autore, in misura eccedente 50mila euro;
- 2) La persona fisica, la società, l'associazione o l'ente rispondono per l'intero

Critica: Gallo, Batistoni.



Disciplina attuale

- **Art. 7, D.l. n. 269/2003:** Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.
- N.B.: in questi casi, le disposizioni del D. Lgs. n. 472/1997 si applicano *in quanto compatibili*.

Effetti del «doppio binario» della responsabilità amministrativa:

>> società ed enti con personalità giuridica: irrogazione diretta

>> senza personalità giuridica: si guarda all'autore della violazione

A.F. (circ. n. 28/04):

- i) art. 7 e art. 2, comma 1, lett. I), l. n. 80/2003 (la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione);
- ii) Deroga al principio personalistico;
- iii) Abrogazione implicita art. 11 sulla responsabilità solidale degli enti (limitatamente a quelli con personalità giuridica).



Disciplina attuale: art. 7, d.l. n. 269/03 e compatibilità con il D. Lgs. n. 472/1997

Per l'irrogazione delle sanzioni ex art. 7:

- Devono essere utilizzati i procedimenti del D. Lg. n. 472/97
- Devono essere riconosciute le relative garanzie (osservazioni, definizione agevolata, tutela giurisdizionale)
- Concorso di violazioni, ravvedimento operoso, etc.

Sui profili personalistici (imputabilità, colpevolezza, commisurazione della sanzione alla personalità del trasgressore, etc.) >> 2 orientamenti:

- 1) La persona fisica diviene irrilevante (dalla personalità al beneficio), si applicano solo le norme sui procedimenti
- 2) Non farebbe venir meno *tout court* la responsabilità del trasgressore, ma solo la responsabilità solidale.

>> Questioni di legittimità costituzionale [disparità di trattamento e retroattività (Corte Cost. 147/2007)].



L'art. 7, d.l. n. 269/03 tra prassi e dottrina

1. **Ag. Entr., circ. 21.6.2004, n. 21:** la norma riguarda amministratori, dipendenti e i rappresentanti di società, associazioni ed enti dotati di personalità giuridica. Effetti:
 - a) La responsabilità esclusiva opera solo se il trasgressore è soggetto interno (manager, etc.) non essendo stato abrogato il concorso di persone;
 - b) per le figure diverse si applica l'art. 11

2. Dottrina

- a) L'Amministratore di fatto è equiparato all'amministratore di diritto (art. 2639 c.c. : chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione) e art. 11, D. Lgs. n. 472/97 >> è un soggetto interno
- b) Necessità di contrastare l'abuso dello schermo societario: la norma non opera se la persona giuridica è stata creata nel solo interesse della persona fisica.

>> l'art. 7 non è deroga ma eccezione di ordine sistematico.



L'art. 7, d.l. n. 269/03 nella giurisprudenza

1. Le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente se l'amministratore di una persona giuridica, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica (Cass. nn. 21790/2020; 28331/2018; 5924/2017; 19716/2013)

>> occorre un beneficio per la persona giuridica.

2. In caso di artificiosa costituzione a fini illeciti della società di capitali, le sanzioni amministrative sono irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate.

>> la persona fisica che ha agito per conto della società è, nel contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera *fictio* (Cass. n. 26950/2023 e n. 9448/2020)

3. Consulente:

Cass. 9448/2020: L'art. 9, D. Lgs. n. 472/97 non può fondare una deroga all'art. 7, quindi il consulente non è sanzionabile a titolo di concorso (al contrario, sono sanzionabili i concorrenti esterni nel caso di enti sprovvisti di personalità giuridica).

Cass. 26057/2023: Illegittima l'irrogazione delle sanzioni al consulente di S.r.l. con la sola prova del ruolo di primo piano svolto, in concorso con i soci, nel progetto fraudolento; all'Ufficio spetta la prova dell'interesse proprio, ovvero del vantaggio personale del consulente nell'operazione fraudolenta.



L'art. 7, d.l. n. 269/03 nella giurisprudenza: amministratore di fatto

Cass. 1904/2020

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale.

Cass. 29500/2021

- Art. 7 come esimente
- Amministratore di fatto equiparato all'amministratore di diritto
- Società come mera *fictio* e «struttura fraudolenta» come presupposto per l'applicazione dell'art. 11

Conformi: Cass. 26950/2023;

Giurisprudenza di merito: CGT II° Lombardia, 3 febbraio 2023, n. 411



Elementi per l'individuazione dell'amministratore di fatto

- Nozione derivante dal diritto penale commerciale (art. 2639 c.c.) e dal diritto commerciale (art. 2395 c.c.) >> garanzia per i terzi che abbiano subito danni da condotte compiute da coloro che abbiano agito nell'interesse della società senza formale investitura.
- Pluralità di indici: *i)* tipologia, quantità e continuità dei fatti di gestione posti in essere; *ii)* controlli interni; *iii)* esteriorizzazione della volontà sociale; *iv)* affidamento riposto dai soggetti terzi.
- **Cass. n. 9407/2024 (Id. n. 1546/2022 e n. 4045/2016):**
 - non è necessario l'esercizio di «tutti» i poteri attribuiti dalla legge agli amministratori;
 - È necessario che il soggetto sia inserito nella gestione societaria impartendo direttive e condizionando le scelte
 - Non sono sufficienti atti eterogenei e occasionali ma un'ingerenza sistematica e completa.
- Art. 7, comma 5-*bis*, D. Lgs. n. 546/1992



Elementi per l'individuazione dell'amministratore di fatto

- **CTR Emilia Romagna, 23 agosto 2022, n. 963**
 - Socio al 100%
 - Delega ad operare in banca sul c.c. della società
 - Esportazione definitiva di un auto di proprietà della società in cui risulta firmatario
 - Accettazione di transazione su contributo pubblico
- **CTR Lombardia, 16 maggio 2022, n. 2012**
 - Amministratore di fatto e socio occulto
 - Scambi di mail e gestione dei rapporti con le banche
 - Affinità tra amministratore e gestore di fatto
 - Unica società per la stipulazione di contratti di appalto
- **CTR Lombardia, 11 maggio 2022, n. 1938**
 - Amministratore di fatto di più società contestualmente
 - Distrazione di risorse da una società all'altra, delle quali una riconducibile anche al coniuge



La società di capitali come «mera fictio» e l'interposizione

Art. 37, c. 3, D.P.R. n. 600/1973: i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti sono imputati al contribuente quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, sia dimostrato che egli ne sia effettivo possessore per interposta persona.

Cass. n. 1358/2023: la prova non riguarda gli elementi costitutivi dell'interposizione, ma che il soggetto ne sia il proprietario effettivo.

Il soggetto non è un mero gestore della società, ma utilizza *uti dominus* le risorse del soggetto interposto.

Come si desume la ricorrenza dell'interposizione? **Cass. n. 23231/2022**

- Evidente qualità di mero prestanome dell'amministratore formale
- Inesistente versamento del capitale sociale
- Posizione di assoluta preminenza dell'interponente (dichiarazioni di terzi)
- L'interponente fa proprie le risorse societarie, ne dispone e stabilisce direttive e indicazioni operative.



Riforma fiscale e sanzioni amministrative

- La **legge delega** prevede una generale razionalizzazione della disciplina delle sanzioni amministrative.
- Lo **schema di decreto attuativo** sulle sanzioni:
 - 1) Riporta nell'art. 2 la disposizione oggi prevista dall'art. 7, d.l. n. 269/03
 - 2) Estende l'art. 7 a tutte le società e gli enti, con o senza personalità giuridica (critica)
 - 3) Accoglie i principi di diritto statuiti in giurisprudenza in punto di amministratore di fatto ed enti fittiziamente costituiti o interposti
 - 4) Stabilisce, per i soggetti privi di personalità giuridica, una responsabilità solidale e sussidiaria in capo a chi abbia agito, ma tale responsabilità è limitata alla fase della riscossione (modalità, termini, etc.?)
 - 5) L'art. 11 rimane in vigore limitatamente alle persone fisiche (solidalmente obbligate salvo regresso).



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

2. I procedimenti di irrogazione delle sanzioni



Irrogazione delle sanzioni

COMPETENZA: ufficio dell'A.F. od ente locale competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono;

- PROCEDIMENTI DI IRROGAZIONE:

- A) ORDINARIO (art. 16);
- B) ACCELERATO (art. 16 bis);
- C) SEMPLIFICATO (art. 17, c. 1-2);
- D) ULTRASEMPLIFICATO (art. 17, c. 3).

- Termine: a pena di decadenza entro cinque anni dalla commissione della violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento del tributo.



Procedimento ordinario (art. 16)

- sanzioni non collegate al tributo;
- atto di contestazione recante indicazione de:
 - I fatti ed elementi di prova
 - Le norme applicate
 - I criteri di determinazione
 - Le misure edittali per le singole violazioni
 - L'allegazione dell'atto richiamato o il contenuto essenziale
- entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione:
 1. definizione agevolata dell'atto (pagamento di 1/3 della sanzione purché non sia inferiore a 1/3 del minimo edittale);
 2. presentazione di deduzioni difensive. L'A.F. decide entro un anno se irrogare in tutto o in parte la sanzione;
 3. proposizione del ricorso alla CGT.



Procedimento accelerato (art. 16-bis)

Si applica alle seguenti violazioni:

- Mancata, intempestiva o incompleta memorizzazione o trasmissione dei dati dei corrispettivi (art. 6, c. 2-bis, D. Lgs. n. 471/1997 > art. 2, c. 1, 1-bis e 2, D. Lgs. n. 127/2015)
 - mancata o infedele emissione di ricevute fiscali, di scontrini fiscali o di documenti di trasporto (art. 6, c. 3, D. Lgs. 471/1997);
 - Omessa o tardiva trasmissione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi (art. 11, c. 2-quinquies, D. Lgs. 471/1997);
 - omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art. 11, comma 5, D. Lgs. 471/1997);
 - Manomissione degli strumenti, uso di essi quando manomessi o alterati o consente ad altri di farne uso (art. 11, comma 5-bis, D. Lgs. 471/1997).
-
- l'atto di contestazione è notificato entro 90 giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro 180 giorni in caso di soggetto non residente;
 - in caso di proposizione di deduzioni, l'ufficio deve irrogare, in tutto o in parte, la sanzione nel termine di decadenza di sei mesi dalla loro proposizione.



Procedimento semplificato (art. 17, commi 1 e 2)

- Le sanzioni collegate al tributo sono irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica (c.d. atto di irrogazione immediata);
 - obbligo di motivazione a pena di nullità (è un atto autonomo);
- Entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione:
 1. è ammessa la definizione agevolata delle sole sanzioni (pagamento di 1/3 della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali);
 2. proposizione del ricorso
 - 2.1** nulla è dovuto in primo grado;
 - 2.2.** dopo la sentenza di primo grado sono riscossi i 2/3 della sanzione dovuta in base alla sentenza di primo grado;
 - 2.3.** dopo la sentenza di secondo grado è dovuta l'intera sanzione sulla base della sentenza di secondo grado, a meno che non sia richiesta ed accordata dalla CGT II° la sospensione della riscossione (a fronte di ricorso per cassazione).



Sanzioni collegate al tributo

- Le sanzioni amministrative collegate al tributo possono essere irrogate con l'avviso di accertamento o con atto separato, ma i due atti devono essere **contestuali** (Cass. n. 30398/2021)
- Accertamento del tributo e irrogazione delle sanzioni sono procedimenti autonomi (Cass. n. 12748/2018, Id., 10778/2015)
- La proposizione dell'istanza di accertamento con adesione in relazione all'avviso di accertamento del tributo non sospende i termini per l'impugnazione dell'atto di contestazione e a quest'ultimo non si applica l'accertamento con adesione (Cass. n. 33583/2022; Id. n. 20864/2020; da ultimo, Cass., 11026/2024).



Procedimento ultra semplificato (art. 17, comma 3)

- Iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, delle sanzioni per omesso o ritardato versamento dei tributi;
- si applica ai controlli automatizzati e formali ex artt. 36-*bis*, 36-ter D.P.R. 600/1973 delle dichiarazioni dei redditi ed ai controlli automatizzati delle dichiarazioni IVA e in caso di IVA dichiarata e non versata ex art. 54-*bis* e art. 60, c. 6, D.P.R. 633/1972;
- non è ammessa la definizione agevolata;
- insieme alle sanzioni è effettuata l'iscrizione a ruolo dei tributi.