



Roma, 27 settembre 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *modifiche apportate dalla legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria per il 2007) al sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

INDICE

1. PREMESSA	3
2. RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE IN MANIERA INFEDELE.	4
3. VIOLAZIONI RIPETUTE O PARTICOLARMENTE GRAVI.	6
4. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 1997	
4.1) Ravvedimento	7
4.1.1) Tardiva o omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni e ravvedimento	7
4.1.2) Rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell'attività di assistenza fiscale	9
4.2) Concorso di violazioni	11
5. RESPONSABILITÀ SOLIDALE	14
6. PROCEDIMENTO D'IRROGAZIONE	14
7. SUCCESSIONE DI LEGGI NEL TEMPO	18

1. PREMESSA.

L'articolo 1, commi 33 e 34, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (d'ora in avanti finanziaria per il 2007) ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni di cui agli articoli 7-*bis* e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ridisegnando il sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni.

L'intervento più innovativo ha ad oggetto la qualificazione giuridica delle sanzioni in esame, ricondotte, con le nuove disposizioni, nell'alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto compatibili. Prima della modifica normativa, le sanzioni previste dagli articoli 7-*bis* e 39 citati rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981 n. 689, recante "*modifiche al sistema penale*" (si vedano, al riguardo, la circolare del 21 marzo 2002 n. 25 e la circolare del 24 settembre 1999, n. 195).

Con la finanziaria sono state, inoltre, introdotte specifiche condizioni di punibilità per l'ipotesi di infedele rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione; è stata modificata la disciplina da applicare per le ipotesi di violazioni ripetute o particolarmente gravi; è stata ridefinita la responsabilità solidale del centro di assistenza fiscale per la sanzione irrogata al trasgressore che ha agito per il centro stesso ed, inoltre, è stata adeguata la procedura per l'applicazione delle sanzioni in esame alle disciplina contenuta nel d.lgs. n. 472 del 1997.

Infine, l'ammontare delle sanzioni, precedentemente espresso in lire, è stato adeguato all'euro, arrotondando all'unità i decimali risultanti dalla conversione, (così comma 33, lettera a), primo periodo, lettere b) ed e).

La presente circolare ha ad oggetto l'approfondimento delle modifiche più rilevanti introdotte dalla legge finanziaria per il 2007 al sistema sanzionatorio

applicabile ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articoli 7-*bis* e 39 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Prima di procedere all'analisi delle disposizioni della finanziaria che hanno modificato la materia in esame, si fa presente che le fattispecie prese in considerazione dalle norme, ai diversi effetti, sono:

1. infedeltà del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni alla relativa documentazione ed alle risultanze delle scritture contabili nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
2. infedeltà dell'asseverazione in ordine alla corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore a quelli risultanti dalle scritture contabili e da ogni altra idonea documentazione;
3. infedeltà della certificazione tributaria da parte del professionista;
4. inadempimento degli obblighi dei sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, definiti dall'articolo 37, commi 2 e 4 del citato D. Lgs. n. 241 del 1997;
5. tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati

2. RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE IN MANIERA INFEDELE.

L'articolo 1, comma 33, della legge finanziaria per il 2007 ha modificato la disciplina delle sanzioni poste a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei soggetti incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni per il rilascio infedele del visto di conformità o dell'asseverazione, di cui dall'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997.

La novella, senza modificare la condotta sanzionabile, ha introdotto nel secondo periodo dell'articolo 39, comma 1, lettera a), del citato d.lgs n. 241 una

specifica condizione di punibilità, stabilendo che *“La violazione è punibile in caso di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, di cui all’articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e in caso di controllo ai sensi degli articoli 36-ter e seguenti del medesimo decreto, nonché in caso di liquidazione dell’imposta dovuta in base alle dichiarazioni e di controllo di cui agli articoli 54 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

In caso di infedeltà del visto di conformità o dell’asseverazione, pertanto, il responsabile del centro di assistenza fiscale o il professionista sono punibili soltanto se dalle attività di liquidazione, controllo formale o sostanziale delle dichiarazioni, per le quali sono stati rilasciati il visto o l’asseverazione, emergano somme dovute a carico del contribuente dichiarante.

In proposito, è opportuno chiarire che non tutte le circostanze che possono dar luogo ad una rettifica della dichiarazione sono oggetto di controllo o rilevazione da parte del soggetto che rilascia il visto di conformità o l’asseverazione.

Ai fini del rilascio del visto di conformità il soggetto incaricato è tenuto ad effettuare esclusivamente i controlli indicati dall’articolo 2 del d.m. 31 maggio 1999, n. 164.

In particolare i CAF dipendenti con il visto di conformità attestano *“... la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d’imposta, lo scomputo delle ritenute d’acconto”*.

Il rilascio del visto di conformità da parte dei CAF imprese implica, inoltre: *“a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto; b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione*

alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione”.

Ai fini del rilascio dell’asseverazione, i soggetti incaricati controllano la corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili comunicati all’amministrazione e rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore a quelli risultanti dalle scritture contabili e da ogni altra idonea documentazione; in particolare gli elementi contabili ed extracontabili rilevanti per l’applicazione degli studi di settore oggetto di controllo sono individuati con il provvedimento amministrativo di approvazione dei modelli di dichiarazione, ai sensi dell’articolo 3 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Poiché, dunque, i controlli necessari al rilascio del visto di conformità e dell’asseverazione non “coprono” tutti i casi che possono dar luogo a rettifiche della dichiarazione a carico del contribuente, alla luce del principio di colpevolezza, sancito dall’articolo 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la sanzione a carico dei responsabili dell’assistenza fiscale dei centri e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità o dell’asseverazione deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità o dell’asseverazione e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo.

L’articolo 1, comma 33, della finanziaria ha introdotto, oltre quella appena esaminata, un’ulteriore condizione di punibilità, legata ad un limite di tipo quantitativo. Ai sensi del citato comma 33 la violazione è punibile a condizione che non trovi applicazione l’articolo 12-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in base al quale non si procede all’iscrizione a ruolo per somme inferiori a lire ventimila o al diverso importo previsto con apposito regolamento. Attualmente, per i crediti relativi ai tributi erariali, comprensivi o costituiti solo da sanzioni e interessi, l’articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 1999, n. 129 ha elevato il predetto importo limite, fissandolo in euro 16,53 (lire 32.000) per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d’imposta.

In definitiva, qualora dalle attività di liquidazione e controllo delle dichiarazioni emerga un maggior debito a carico del dichiarante, la sanzione può essere applicata soltanto se il debito superi il limite di 16,53 euro e sia conseguenza di quelle irregolarità che avrebbero dovuto essere rilevate attraverso i controlli necessari al rilascio del visto o dell'asseverazione.

3. VIOLAZIONI RIPETUTE O PARTICOLARMENTE GRAVI.

Ulteriori novità hanno interessato le ipotesi di violazioni ripetute o particolarmente gravi commesse dai soggetti in esame, che la previgente disposizione sanzionava con l'inibizione della facoltà di rilasciare il visto di conformità ovvero l'asseverazione.

Per effetto delle novità introdotte dalla legge finanziaria, in caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi l'Amministrazione può sospendere la facoltà di rilasciare il visto di conformità o l'asseverazione per un periodo da uno a tre anni, mentre la sanzione consistente nella inibizione della relativa facoltà opera solo in caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione.

È rimasta immutata la previsione secondo cui si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione.

4. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 1997.

Altrettanto innovativa è la previsione contenuta nel nuovo comma 1-bis dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, secondo cui *“Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il centro di assistenza fiscale per il quale abbia operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata”*.

La disposizione risponde all'esigenza di far rientrare nell'alveo delle sanzioni amministrative tributarie, di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, le sanzioni irrogate per infedeltà del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione per l'inadempimento degli obblighi dei sostituti che prestano l'assistenza fiscale e per la tardiva od omessa trasmissione telematica della dichiarazione da parte dei soggetti incaricati.

Di seguito si esaminano le modalità di applicazione di taluni dei principi stabiliti dal d.lgs. n. 472 del 1997 alle fattispecie sanzionatorie in esame.

4.1) Ravvedimento

4.1.1) Tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni e ravvedimento

Con specifico riferimento alla sanzione prevista dall'articolo *7-bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, per la tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati, con circolare 24 settembre 1999, n. 195/E, successivamente confermata con risoluzione 30 luglio 2004, n. 105/E, era stato chiarito che "la sanzione prevista dall'articolo *7-bis* del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in caso di tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni, non ha carattere tributario ma amministrativo. Alla stessa, pertanto, non possono essere applicati i principi stabiliti dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, non può operare l'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del citato d.lgs. n. 472".

Alla luce delle modifiche in commento, che hanno mutato la natura della sanzione in esame, deve, dunque, ritenersi consentito il ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Occorre però chiarire in che termini e con quali modalità è possibile provvedere al ravvedimento per omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Posto che il ravvedimento è possibile sempre che la violazione non sia stata contestata o non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività di

accertamento di cui il trasgressore abbia avuto formale conoscenza, presupposto indefettibile è inoltre che l'adempimento omesso possa essere ancora validamente effettuato, come chiarito con la circolare del 23 luglio 1998, n. 192/E, punto 3.1, in cui si è precisato che "occorre tener presente che l'articolo 13 del decreto n. 472, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi [...] l'operatività del ravvedimento che, com'è noto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate".

Dunque, nel caso di trasmissione telematica delle dichiarazioni è necessario che la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 7, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 dispone che *"sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"*.

Ragioni di coerenza sistematica inducono, dunque, a ritenere che la possibilità di ravvedersi per l'intermediario che non abbia trasmesso tempestivamente la dichiarazione presuppone necessariamente la validità della dichiarazione tardivamente presentata, che sussiste, come detto, quando la stessa sia presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione.

Lo stretto legame esistente tra la presentazione della dichiarazione e la sua trasmissione telematica, dovuto alla circostanza che in assenza di trasmissione telematica la dichiarazione, pur consegnata nei termini all'intermediario, è da considerare omessa, comporta che il ravvedimento relativo alla tardiva

trasmissione telematica deve seguire le regole dettate dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997.

Al riguardo con la circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, è stato chiarito che: “la previsione della lettera c) è in linea con la regola stabilita nel settore dell'Iva e delle imposte sui redditi, che considerano omessa la dichiarazione annuale presentata con un ritardo superiore a trenta (n.d.r. oggi novanta) giorni rispetto al termine di scadenza. Per i tributi anzidetti esiste, pertanto, un solo limite temporale (di trenta giorni appunto, n.d.r. novanta) entro il quale poter regolarizzare l'omessa presentazione della dichiarazione”.

In particolare, la specifica sanzione a carico dell'intermediario può essere ridotta ad un ottavo del minimo se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni; ovviamente, alla sanzione per tardiva trasmissione telematica della dichiarazione si affiancano le sanzioni per tardiva presentazione della dichiarazione, di cui al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che, comunque, devono essere irrogate a carico del contribuente.

Si ricorda, infine, che contestualmente alla trasmissione telematica della dichiarazione l'intermediario deve procedere al pagamento della sanzione in misura ridotta.

4.1.2) Rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell'attività di assistenza fiscale

Ai fini dell'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso alla sanzione prevista dall'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, che colpisce il comportamento dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF che rilasciano il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele, ed a quella prevista dalla successiva lettera b) del medesimo comma, che sanziona, invece, i professionisti che rilasciano la certificazione tributaria in maniera altrettanto infedele, occorre individuare le modalità con le quali è consentita all'autore della violazione la possibilità di ravvedersi, beneficiando della riduzione della misura delle sanzioni applicabili, le condizioni di procedibilità del

ravvedimento ed i relativi effetti. In particolare, il ravvedimento relativo alle violazioni commesse in sede di rilascio del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione tributaria comporta l'invio all'Agenzia delle entrate, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, di una comunicazione, le cui modalità di presentazione saranno di seguito disciplinate, in cui devono essere indicati i dati identificativi del contribuente, il tipo e numero di protocollo telematico della dichiarazione ed i motivi per i quale l'autore della violazione intende ravvedersi.

Contestualmente deve essere versata la sanzione prevista per ogni singola violazione ridotta ad un quinto del minimo (euro 51,60 per il visto di conformità e l'asseverazione infedele, euro 103,20 per la certificazione tributaria infedele).

Con riferimento, in particolare, all'individuazione del termine ultimo per il ravvedimento ed alla misura della riduzione della sanzione, la fattispecie in esame rientra tra le previsioni dell'articolo 13, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 472 del 1997 (che fa riferimento alla regolarizzazione di errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento di tributi), in base al quale la sanzione si riduce ad un quinto del minimo se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Gli errori e le omissioni in esame possono rilevare in sede di liquidazione automatica, controllo formale e controllo sostanziale anche a carico del contribuente; di conseguenza quest'ultimo, informato dall'autore della violazione della propria volontà di ravvedersi, potrà sanare nei termini ed alle condizioni di cui al medesimo articolo 13, comma 1, lettera b) del d. lgs. 472 del 1997 le irregolarità e le omissioni che hanno inciso sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo.

Analogamente le violazioni degli obblighi di cui all'articolo 39, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997, per l'inosservanza delle disposizioni che disciplinano l'attività di assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta (articolo 37, commi

2 e 4, del d.lgs. n. 241 del 1997) possono essere sanate attraverso la rimozione dell'errore o dell'omissione, sempre che ciò sia ancora possibile, ed il versamento della sanzione minima (euro 258,00) ridotta ad un quinto (euro 51,60), nel termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

4.2) Concorso di violazioni

L'articolo 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 dispone che colui il quale, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

In particolare, si ha concorso formale quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo), ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse (concorso formale eterogeneo).

Si ha concorso materiale, invece, quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione (concorso materiale omogeneo).

Il regime del cumulo giuridico, nel sistema delineato dall'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, ha un ambito applicativo più esteso rispetto al sistema delle sanzioni amministrative di cui all'articolo 8, comma 1, della legge n. 689 del 1981 – che lo limita alla sola ipotesi in cui la condotta si esaurisca in un'unica azione od omissione – posto che per le sanzioni amministrative tributarie risulta applicabile anche quando la condotta si concretizza in più azioni od omissioni che comportano più violazioni della stessa disposizione (concorso materiale).

In tale ultimo caso è, tuttavia, necessario che la violazione si connetta ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione

dell'imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo. Pertanto, mentre ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico nei casi di concorso formale è irrilevante la natura formale o sostanziale della violazione, per espressa previsione di legge l'applicazione del cumulo giuridico nelle ipotesi di concorso materiale è esclusa quando le violazioni abbiano natura sostanziale.

Tuttavia, qualora vengano commesse con più azioni diverse violazioni sostanziali della medesima disposizione di legge, ferma l'inapplicabilità del cumulo giuridico, possono trovare applicazione le disposizioni del comma 2 qualora si possa configurare, rispetto alle violazioni commesse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, le violazioni danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse (cumulo materiale). Occorre, a tal fine, precisare che il vincolo della progressione può configurarsi solo rispetto a violazioni riferibili al medesimo contribuente.

Ciò premesso sotto il profilo normativo, in relazione all'articolo *7-bis* si rileva che, quando nei confronti dell'intermediario vengano constatate diverse violazioni dell'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni, commesse con un'unica omissione o azione, si configura un'ipotesi di concorso formale omogeneo. La risoluzione n. 105/E del 2004, deve ritenersi, dunque, attuale nella parte in cui chiarisce che la violazione punita dall'articolo *7-bis* è da intendersi riferita alla tardiva od omessa presentazione di ciascuna dichiarazione e non al file con il quale sono trasmessi i dati relativi a più dichiarazioni.

Al fine di individuare la sanzione concretamente applicabile, è opportuno chiarire che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni configura una condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte da parte di quest'ultimo.

La violazione in esame, pertanto, non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale; ne consegue che, tenuto conto che le disposizioni di cui al D. Lgs. 472 del 1997 si applicano solo "in quanto compatibili", nei casi in esame non trova applicazione la disciplina del cumulo

giuridico di cui all'articolo 12 del citato D. Lgs. 472, bensì quella di cui all'articolo 8 della L. 689 del 1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo).

Resta inteso che nei casi in cui vengano inviati in tempi diversi più file, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno tante sanzioni quanti sono i file, ciascuna delle quali sarà calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui all'articolo 8 della L. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni.

In relazione all'articolo 39 del D.lgs. n. 241 del 1997, quando nei confronti del medesimo soggetto vengono constatate diverse violazioni relative al rilascio del visto di conformità o dell'asseverazione, la condotta si realizza mediante più azioni od omissioni con cui vengono commesse diverse violazioni della stessa disposizione di legge. In ordine alla natura delle violazioni in esame, trattandosi di condotte illecite imputabili ad un soggetto diverso dal contribuente, valgono le stesse considerazioni svolte sopra a proposito della sanzione per tardiva trasmissione della dichiarazione.

A ciò si aggiunga che le violazioni consistenti nel rilascio infedele del visto di conformità e dell'asseverazione, per effetto delle modifiche della finanziaria per il 2007, sono punibili soltanto se dalle attività di liquidazione, controllo formale o sostanziale delle dichiarazioni, per le quali sono stati rilasciati il visto l'asseverazione o la certificazione, emergano somme dovute a carico del contribuente. È chiaro, pertanto, che le sole violazioni rilevanti ai fini dell'applicazione delle sanzioni in esame sono quelle sostanziali, che hanno inciso, cioè, sulla determinazione dell'imposta o della base imponibile.

Da ciò discende che qualora nei confronti del medesimo soggetto vengano riscontrate più violazioni degli obblighi relativi al rilascio del visto di conformità o dell'asseverazione, le violazioni daranno luogo all'applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse. Rimane ferma l'applicabilità, al ricorrere dei presupposti, delle disposizioni contenute nell'articolo 12, comma 2, qualora si possa configurare, rispetto alle violazioni, il vincolo della progressione.

5) RESPONSABILITÀ SOLIDALE.

L'articolo 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 241 del 1997, come introdotto dal comma 33 dell'articolo unico della legge finanziaria per l'anno 2007, si chiude con la previsione della responsabilità solidale del centro di assistenza fiscale per la sanzione irrogata al trasgressore che ha agito per il centro stesso. In proposito si ricorda che il soggetto cui applicare la sanzione prevista dal citato articolo 39 è esclusivamente il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri, che, dunque, risponderà delle violazioni commesse in solido con il centro.

Per tale responsabilità solidale operano le regole previste dal combinato disposto degli articoli 5 e 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

6) PROCEDIMENTO D'IRROGAZIONE.

L'articolo 1, comma 33, della legge finanziaria per il 2007, dopo aver ricondotto le violazioni di cui sopra nell'alveo delle sanzioni tributarie, ha individuato le modalità di contestazione ed irrogazione, disponendo che le stesse sono *“contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia”*.

Pertanto, il citato articolo 1, comma 33, della legge finanziaria ha attratto espressamente alla competenza della Direzione Regionale anche la fase della contestazione della violazione. Peraltro, in mancanza di una disciplina transitoria ed in base al dato testuale dell'articolo 1, comma 33, lettera d), della legge finanziaria, dal 1° gennaio 2007 l'attività di contestazione e la successiva irrogazione delle sanzioni per le violazioni di cui sopra devono essere effettuate esclusivamente dalle Direzioni Regionali ed in base alle regole del d.lgs. n. 472 del 1997.

Tale impostazione pone, peraltro, il problema di individuare la legge applicabile ai procedimenti sanzionatori iniziati sotto il vigore della legge n. 689 del 1981, ma non ancora definiti alla data del 1° gennaio 2007. Si tratta, in

particolare, di quelle contestazioni per le quali sono stati presentati scritti difensivi ai sensi dell'articolo 18 della citata legge n. 689 ed il procedimento non si sia ancora concluso ai sensi dell'articolo 18, comma 2.

Possono, invece, ritenersi “chiusi”, ai fini dell'irrogazione della sanzione in base alle nuove regole del d.lgs. n. 472, i procedimenti relativi ad atti di contestazione effettuati ai sensi della legge n. 689 del 1981 quando sia intervenuto il pagamento in misura ridotta ai sensi dell'articolo 16 della legge citata legge n. 689, ovvero quando la sanzione sia stata già irrogata.

Al riguardo, si è dell'avviso che debba essere attribuito rilievo al principio di diritto recentemente ribadito dal Consiglio di Stato (C.d.S., sez. V, 19 ottobre 2006, n. 6211) in forza del quale *“ogni fase o atto del procedimento, [...] riceve disciplina, per quanto riguarda la struttura, i requisiti ed il ruolo funzionale, dalle disposizioni di legge e di regolamento vigenti alla data in cui ha luogo ciascuna sequenza procedimentale”*.

Da tale principio, espressione del più ampio *“tempus regit actum”*, discende che le violazioni contestate prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria (per le quali, ovviamente, il procedimento non si sia concluso nel senso sopra descritto) non debbano esser rinnovate; nondimeno, l'irrogazione della sanzione, che si inserisce in una nuova e diversa fase procedimentale, dovrà essere effettuata dalla Direzione Regionale ai sensi dell'articolo 16 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Tale impostazione non si pone in contrasto con quanto disposto dal comma 7 del predetto articolo 16, secondo cui *“quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime”*.

La *ratio* della trascritta disposizione è quella di contenere nel tempo la distanza tra atto di contestazione ed atto di irrogazione, nel caso in cui vengano presentate dal contribuente deduzioni difensive.

Occorre ricordare che le disposizioni del d.lgs. n. 472 si applicano alle violazioni in esame solo *“in quanto compatibili”* (così articolo 1, comma 33, lettera c), della legge finanziaria per il 2007). L'attrazione all'interno delle sanzioni amministrativo-tributarie delle violazioni in esame non può, dunque, avere l'effetto di introdurre in maniera surrettizia, un termine di decadenza inesistente nel momento in cui si è perfezionata la fase della contestazione delle violazioni.

Tuttavia, la menzionata esigenza di limitare la distanza temporale tra momento della contestazione e momento dell'irrogazione, unitamente al termine annuale di decadenza previsto dal citato articolo 16, comma 7, inducono a ritenere che, in presenza di contestazioni effettuate entro il 31 dicembre 2006 e, dunque, sotto l'egida della legge n. 689 del 1981 a cui siano seguite deduzioni difensive da parte del destinatario, l'atto di irrogazione debba essere notificato al trasgressore entro un anno, decorrente dalla data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006, ossia entro il 31 dicembre 2007.

Al contrario, in assenza di una disciplina transitoria, per gli atti di contestazione emessi ai sensi del legge n. 689 del 1981 non può operare la conversione dell'atto di contestazione in atto di irrogazione prevista dall'articolo 16, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997, poiché detti atti non presentano, fin dal momento dell'emissione, tutti i requisiti richiesti per l'atto di irrogazione dalla disciplina delle sanzioni amministrativo-tributarie.

Ne consegue che, in assenza di deduzioni difensive, la Direzione Regionale è tenuta ad emettere, comunque, apposito atto di irrogazione, conforme alla prescrizioni del d.lgs. n. 472 del 1997, entro il generale termine di decadenza di cui all'articolo 20 del medesimo d.lgs., secondo cui: *“l'atto di contestazione [...] ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi”*. Pertanto, in assenza di deduzioni difensive, agli atti di contestazioni notificati entro il 31 dicembre 2006, dovrà seguire la notifica di

apposito atto di irrogazione, formato ai sensi del d.lgs. n. 472 del 1997, da notificare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione.

Quanto alla fonte d'inesco, la norma prevede che la Direzione Regionale possa provvedere anche, ma non soltanto, in base a segnalazioni inviate dagli uffici locali dell'Agenzia.

Occorre a questo punto chiarire il significato da attribuire alla disposizione del secondo periodo del novellato comma 2 dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 secondo cui: *“l'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento e, fino al compimento dei termini di decadenza, può essere integrato o modificato dalla medesima direzione regionale”*.

Più nello specifico occorre stabilire come l'unicità dell'atto possa conciliarsi con la facoltà, concessa alle Direzioni regionali, di integrarlo e modificarlo fino allo scadere dei termini di decadenza.

Al riguardo si ritiene che l'attributo dell'unicità vada interpretato come contestualità, in un unico atto, della contestazione delle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 241 del 1997 commesse da un medesimo soggetto nello stesso periodo, sicché in un unico atto possano confluire, ai fini della contestazione, violazioni eterogenee quanto a comportamento illecito e trattamento sanzionatorio.

Siffatta interpretazione consente di attribuire significato anche alla menzionata facoltà di modifica e integrazione; ferma restando, infatti, la contestualità in un unico atto della contestazione di tutte le violazioni commesse in un determinato anno di riferimento, in presenza di nuovi o ulteriori elementi, di cui la Direzione regionale venga a conoscenza successivamente all'emanazione dell'atto di contestazione, si potrà procedere all'emanazione di un nuovo atto che integrerà o modificherà il precedente senza sostituirsi ad esso.

Anche tale successivo atto di integrazione dovrà essere unico nel senso sopra chiarito, ossia dovrà contenere la contestazione di tutte le violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 241 del 1997 di cui la Direzione

regionale sia successivamente venuta a conoscenza. In sede di integrazione o modifica si terrà ovviamente conto degli effetti derivanti dal riconoscimento del cumulo giuridico o dalla progressione.

Rimane, peraltro, fermo il generale termine di decadenza di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui: *“l'atto di contestazione [...] ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi”*. Pertanto, il termine di decadenza per la notifica dell'atto di irrogazione deve essere individuato nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la violazione è avvenuta o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

In caso di variazione del domicilio fiscale del trasgressore in corso d'anno, ai fini dell'individuazione della Direzione regionale competente alla contestazione ed alla successiva irrogazione della sanzione, si è dell'avviso che occorra fare riferimento al domicilio fiscale del trasgressore al momento di commissione della violazione. Tanto si desume agevolmente dal dato letterale del comma 2 dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, a tenore del quale: *“le violazioni [...] sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore”*.

La citata disposizione, collega, infatti, le attività di contestazione ed irrogazione al domicilio fiscale del trasgressore, riferendosi, dunque, al momento di trasgressione del comando, ossia al momento in cui si perfeziona il comportamento illecito.

I provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei professionisti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti di natura disciplinare.

7) SUCCESSIONE DI LEGGI NEL TEMPO.

L'articolo 1, comma 34, della legge finanziaria contiene una disposizione di chiusura in parte derogatoria delle ordinarie regole in materia di determinazione delle sanzioni amministrativo-tributarie.

In particolare, pur facendo salvo il principio del *favor rei* di cui all'articolo 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, ai sensi del comma 34 “... *nelle ipotesi in cui la violazione sia già stata contestata alla data di entrata in vigore della presente legge, non si dà luogo a restituzione di quanto eventualmente pagato*”.

Ciò significa che se, alla data del 1° gennaio 2007 la violazione è stata già contestata, anche se non è divenuta definitiva, ed il contribuente ha pagato, anche soltanto in parte, la sanzione, non ha diritto a ripetere quanto versato, seppur il trattamento sanzionatorio, applicabile alla violazione commessa in base alle nuove disposizioni, risulti più favorevole.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.