



Responsabilità del professionista e sanzioni tributarie: criticità

di Piergiorgio Valente, Ivo Caraccioli e Alberto Nastasia

Il rapporto tra cliente e professionista è disciplinato da un incarico conferito dal primo al secondo, con il quale vengono definite le prestazioni professionali che quest'ultimo si impegna a svolgere con la dovuta diligenza e perizia.

L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità e di merito consente di concludere che la stessa sembra ormai definitivamente indirizzata a sostenere l'applicabilità, nei confronti del professionista, delle sanzioni amministrative tributarie connesse a violazioni concernenti le dichiarazioni fiscali di propri clienti, laddove sia dimostrato che il consulente abbia operato con negligenza.

1. Premessa

Il tema della responsabilità (penale e amministrativa) del consulente fiscale, nell'ambito delle attività dallo stesso prestate a propri clienti, è di stretta attualità¹.

In relazione all'ambito penale, particolare attenzione merita la verifica circa l'impatto che comportamenti tenuti dal consulente fiscale possono avere sul piano della responsabilità per i delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000. In tale contesto, rileva la questione se l'attribuzione dell'incarico di presentare la dichiarazione fiscale affidato a un professionista possa costituire

esimente per il contribuente che abbia ommesso di presentare la stessa.

Con riferimento all'ambito amministrativo, assumono importanza invece – anche in ragione della sempre maggiore ricorrenza di tali ipotesi – le conseguenze che l'omesso pagamento di imposte consegnate al professionista per il successivo versamento all'Erario produce in termini di **non applicabilità** delle sanzioni amministrative tributarie, previste dal D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, in capo al contribuente.

L'articolo si propone di esaminare la complessa tematica:

- della configurabilità del concorso del professionista nei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000;
- dei termini entro cui il consulente fiscale può essere chiamato a rispondere sul piano sanzionatorio tributario amministrativo.

2. Il ruolo del consulente fiscale

Il rapporto tra cliente e professionista è disciplinato da un incarico conferito dal primo al secondo, con il quale vengono definite le prestazioni che quest'ultimo si impegna ad effettuare.

Si tratta, solitamente, della tenuta delle scritture contabili e della predisposizione e invio telematico della dichiarazione annuale nonché, talvolta, anche del versamento delle imposte per conto del contribuente.

¹ Sulle problematiche connesse alla responsabilità del professionista con riferimento agli obblighi fiscali dei contribuenti-imprese multinazionali cfr. P. Valente, I. Caraccioli, R.

Rizzardi, *Responsabilità del professionista. Gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, Ipsoa, 2014.

A tali attività si sono aggiunte, con sempre maggiore frequenza, le consulenze, i pareri e anche i meri “**consigli**” che vengono forniti dal professionista in ordine alla gestione e alla pianificazione dell'attività d'impresa.

Con riguardo a tali ultime funzioni appare necessario chiarire, con riferimento ai consulenti tributari, i limiti oltre i quali le attività medesime possono condurre alla configurabilità, in concorso con il contribuente, dei delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000.

Per quanto attiene alle sanzioni amministrative tributarie, assume rilevanza l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità e di merito la quale sembra ormai definitivamente indirizzata a sostenere **l'applicabilità nei confronti del professionista delle sanzioni tributarie** connesse a violazioni concernenti le dichiarazioni fiscali di propri clienti, laddove sia dimostrato che il consulente abbia operato con negligenza.

3. Cenni sulle fattispecie delittuose previste dal D.Lgs. n. 74/2000

Al fine di comprendere i termini entro cui al consulente fiscale possano essere imputate responsabilità penali, è utile procedere a una sintetica disamina di alcune delle fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Fra esse, in primo luogo, rileva l'ipotesi, recata dall'art. 2, che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, **indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi** (“dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”).

Ai sensi del successivo art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una **falsa rappresentazione nelle scritture contabili** obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, in presenza di

determinate condizioni che attengono all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione (**“dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”**).

Anche il delitto di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 trova applicazione – per scelta espressa del Legislatore – in maniera sussidiaria rispetto alle fattispecie contemplate nei citati artt. 2 e 3. Si legge, infatti, all'art. 4 che - fuori dai casi previsti da tali articoli - è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, in presenza di determinate condizioni che attengono all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

L'ultimo delitto concernente la dichiarazione è il reato di **“omessa dichiarazione”** previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000. Tale articolo prevede, al comma 1, che è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a trentamila euro.

Passando ai “delitti in materia di pagamento di imposte” di cui al Capo II, rileva, per lo scopo del presente intervento, la previsione dell'art. 8 che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (“emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”).

L'art. 11 chiude la lista delle fattispecie delittuose previste dal D.Lgs. n. 74/2000, prevedendo che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 29, comma 4, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a cinquantamila euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva².

² Qualora l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a duecentomila euro, si applica la reclusione da uno a sei anni.

4. La possibile configurabilità del concorso nei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, in capo ai professionisti

La possibilità di ritenere responsabili, a titolo di **concorso nei reati** delineati nel precedente paragrafo, i professionisti non può prescindere da un'analisi dell'art. 110 del codice penale³. Tale disposizione prevede che “quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questa stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”.

Al riguardo, particolarmente significativa è l'affermazione della Corte di Cassazione⁴ secondo cui “per la configurabilità del concorso di persone nel reato è necessario che il concorrente abbia posto in essere un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato”.

Dalla circostanza per cui i delitti di cui al menzionato D.Lgs. n. 74/2000 richiedono la sussistenza dell'**elemento soggettivo del dolo**, discende che la punibilità del professionista si può avere soltanto qualora sia dimostrato che lo stesso abbia consapevolmente suggerito, supportato o, al limite, anche solo avallato comportamenti evasivi escludendo, per converso, ogni responsabilità in capo a quest'ultimo ogniqualvolta la sua condotta sia connotata da colpa nelle due distinte forme dell'imprudenza o dell'imperizia.

In buona sostanza, il consulente fiscale sarà penalmente perseguibile soltanto qualora sia possibile provare che egli ha tenuto un **comportamento attivo** nella realizzazione dell'illecito.

In relazione all'ipotesi di cui all'esaminato art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, ossia “**omessa dichiarazione**”, particolare interesse assume la posizione espressa dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 38335 del 10 settembre 2013, in cui è stato riba-

dato che l'affidamento dell'incarico al professionista non solleva il contribuente dall'assolvimento degli obblighi tributari, non potendosi assegnare alla delega valenza esimente rispetto al reato di omessa dichiarazione.

In precedenza, la Corte di Cassazione, Sez. III pen., n. 16958 dell'8 maggio 2012 aveva già affermato che l'affidamento ad un professionista abilitato dell'attività di trasmissione e presentazione della dichiarazione dei redditi non esonera il contribuente dall'attività di vigilanza circa l'esatto e puntuale adempimento di tale incombenza.

Con riferimento alle ipotesi di reato di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti” ed “emissione di fatture per operazioni inesistenti”, occorre, innanzitutto, tenere a mente il principio affermato dalla Corte di Cassazione⁵ secondo cui detto delitto “pur avendo natura di reato a mano propria, non implica necessariamente che sia rilevante l'identificazione del materiale sottoscrittore della dichiarazione fiscale, poiché l'applicabilità ai reati tributari degli ordinari principi in tema di concorso di persone nel reato determina con assoluta certezza la responsabilità di coloro che abbiano coscientemente e volontariamente contribuito alla formazione di una dichiarazione infedele, attraverso l'induzione in errore dell'agente materiale”.

Ancor più esplicitamente i giudici di legittimità avevano già affermato, proprio con riferimento a un commercialista che aveva avuto un ruolo essenziale nella commissione del delitto in commento, essendo state rinvenute nel suo studio professionale “numeroso fatture che non risultavano contabilizzate dalle ditte emittenti ma annotate nella contabilità della ditta del P. e delle quali era stata poi accertata la falsità”, che la disciplina penale tributaria **esclude il concorso** tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata e non il concorso nell'emissione della fattura o del documento per operazioni inesistenti, secondo le regole ordinarie del concorso di persone nel reato *ex art. 110 c.p.*⁶.

³ Ciò in quanto non esiste nel decreto legislativo una specifica norma relativa al concorso di persone nel reato.

⁴ Si tratta della sentenza n. 4383, resa dalla Sez. IV penale il 10 dicembre 2013.

⁵ Sentenza n. 35729 della Sez. feriale penale del 1° agosto 2013.

⁶ Così la sentenza n. 35453 della III Sez. penale del 1° ottobre 2010. Per un commento di tale decisione cfr. P. Turis, *Concorso di persone nel delitto di emissione di fatture false*, in “*il fisco*” n. 38/2010, pag. 6165 secondo il quale “il caso all'atten-

zione della Suprema Corte, la quale ha ritenuto corretta la ricostruzione del fatto nei sensi di cui alla motivazione della sentenza gravata, ha rivelato che il professionista aveva ricoperto un ruolo essenziale avendo rinvenuto presso il locale in cui era ubicato lo studio non solo fatture non contabilizzate ma anche strumenti per la predisposizione dei documenti falsi e/o artefatti. Tali obiettive circostanze hanno dunque deposto per una partecipazione cosciente e volontaria al comportamento criminoso del contribuente la quale è, coerentemente, meritevole di sanzione penale”.

Sul fronte dell'utilizzo di detta documentazione fittizia assai interessanti sono poi le considerazioni svolte dai giudici di legittimità nella sentenza n. 35453 del 1° ottobre 2010, in cui è stato affermato il principio di diritto secondo cui sussiste concorso di persone nel reato fra professionista e cliente, per l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, laddove siano rinvenute presso lo studio del consulente numerose fatture (fittizie) che non risultavano contabilizzate dalle imprese emittenti ma annotate nella contabilità del cliente⁷.

In particolare, i giudici di legittimità hanno evidenziato che "i giudici di merito hanno correttamente ed adeguatamente motivato in ordine al concorso della C. nei reati ascritti al P.. Già il Tribunale aveva evidenziato il ruolo essenziale avuto dall'imputato nella vicenda, sottolineando come nello studio della predetta erano state rinvenute numerose fatture che non risultavano contabilizzate dalle ditte emittenti ma annotate nella contabilità della ditta del P. e delle quali era sta poi accertata la falsità. Inoltre presso il medesimo studio era stato trovato un timbro assolutamente identico a quello riportato sulle fatture (false) della ditta C."

5. Il concorso del fiscalista nelle frodi carosello e nelle frodi tributarie

Il fiscalista può concorrere con il cliente nel reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), ogni qualvolta lo abbia **istigato a inserire in contabilità costi fittizi** supportati da fatture per operazioni inesistenti o anche qualora lo abbia messo in contatto con il rappresentante di una "cartiera", o comunque presentando in via telematica una dichiarazione redditi o Iva nella quale sono stati inseriti dei costi fittizi e con il suo comportamento positivo (ossia non rifiutandosi di trasmettere la dichiarazione) abbia, di fatto, avallato la commissione del reato.

Egli può parimenti concorrere nel reato di cui all'art. 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti)

del D.Lgs. n. 74/2000 se aiuta il cliente a trovare possibili "clienti" delle fatture false o se lo agevola ad escogitare dei sistemi per annullare i ricavi da dichiarare derivanti dalle operazioni inesistenti.

Con riferimento a tali fattispecie, peraltro – ed è problema di particolare necessità di approfondimento da parte dei fiscalisti – si deve osservare che, mentre nel caso di operazione oggettivamente inesistente rispondono sia l'emittente che l'utilizzatore (e i fiscalisti complici), nel caso di fattura solo soggettivamente inesistente (sempre secondo tale definizione) risponde soltanto l'emittente e non l'utilizzatore che ne abbia effettivamente sostenuto il costo.

Sempre con riferimento al reato di cui all'art. 2, occorre poi fare specifico riferimento alla definizione contenuta nell'art. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 74/2000 con riguardo all'inciso "**o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie**".

Se in passato si dava rilievo anche a documenti equiparati alle fatture in base a semplici decreti ministeriali, non aventi valore legislativo, il Legislatore del 2000 ha esattamente inteso ancorare la possibile rilevanza penale della falsificazione a documenti che sono equiparati alle fatture solo in base a precise disposizioni di legge, onde appunto non contravvenire al principio di "legalità" di cui all'art. 25, secondo comma, della Costituzione⁸.

Al di fuori del concorso del fiscalista nei reati inerenti alle fatture e ad altri documenti, viene in considerazione lo stesso profilo quanto alla fattispecie di "**dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**" di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, che appunto inizia con l'inciso "fuori dei casi previsti dall'art. 2". A differenza dei reati di cui agli artt. 2 e 8 suindicati, per la realizzazione della cd. "frode fiscale" occorre il superamento di date soglie quantitative di punibilità, che sono state portate a quelle attuali con una riforma del 2011 (L. 14 settembre 2011 n. 148) nell'intendimento di allargare la platea dei contribuenti che possono incorrere in tale reato⁹.

⁷ Sul tema cfr. pure G. Graziano, *Fattispecie associativa e reati tributari di emissione e di utilizzazione di "fatture false"*, in "Rassegna tributaria" n. 5/2003, pag. 1545.

⁸ Si pensi ai documenti di trasporto, alle carte carburante e ad altri tipi di documenti che sono considerati fatture solo da vere e proprie norme di legge e non da atti amministrativi secondari. Particolare attenzione, a proposito delle carte carburante, deve essere prestata dai fiscalisti, in considerazione dell'abuso che molti contribuenti ne fanno, facendosi

apporre timbri di comodo da parte dei gestori degli impianti di benzina, talvolta per consumi palesemente esuberanti. Siffatto utilizzo anomalo del documento in questione è stato peraltro causa di un recente orientamento giurisprudenziale di particolare severità quanto all'indicazione dei dati che devono essere inseriti nelle certificazioni di vendita del prodotto petrolifero.

⁹ La condotta punibile è, comunque, complessa, non essendo sufficiente il mero nascondimento di redditi (che rileva

Soggetto attivo di tale reato può essere solo chi, in base a norme di diritto civile e fiscale, è obbligato a tenere le scritture, cioè imprenditori e lavoratori autonomi.

Non basta, dunque, il falso nella dichiarazione, consistente nell'indicazione di minore reddito o di minore Iva da versare, ma occorre un "quid pluris" consistente nel porre in essere comportamenti idonei a ostacolare l'accertamento dell'evasione.

I ipotesi concrete ritenute, in giurisprudenza, integrative di tale fraudolenza sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- tenuta di una "doppia contabilità" (una ufficiale e una "nera");
- deposito del "nero" su libretti al portatore o su conti di altre persone;
- utilizzazione di una **doppia sede o di un doppio magazzino** con gestione delle vendite "in nero" nei locali di quello occulto;
- trasferimento all'estero delle somme derivanti da attività fiscalmente non dichiarate.

In ordine a tale casistica occorre verificare il contributo – molto spesso indispensabile in ragione della complessità delle operazioni – che il professionista ha fornito ai propri clienti, così da poter giungere alla valutazione sotto il profilo penale della loro condotta.

Tra le diverse operazioni che vengono molto spesso censurate – a parte il fenomeno dell'"**esterove-stizione**" – si possono citare le seguenti:

- **creazione di una "stabile organizzazione"** occulta o plurima;
- operazioni di "transfer pricing" (peraltro con le limitazioni repressive connesse alla disciplina delle "valutazioni estimative" di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000);
- costituzione o utilizzo di "controlled foreign companies";
- operazioni connesse al trasferimento di materia imponibile in altri Paesi a fiscalità privilegiata (ancorché facenti parte dell'UE)¹⁰.

nell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000), ma occorrendo la dimostrazione che sia stata indicata una falsa rappresentazione della realtà nelle scritture contabili, a cui vanno aggiunti i mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. Su tale fattispecie criminosa e sulla sua distinzione dalla "dichiarazione infedele" cfr., per tutti, A. Traversi, S. Gennai, *Diritto penale commerciale*, 2^a ed., Padova, 2012, p. 170 ss.

¹⁰ Per un esame di tali fenomeni cfr. R. Lupi, *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000; P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, Milano, 2011; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014.

In questi casi non giova al fiscalista sottolineare di essersi limitato a seguire le indicazioni del cliente (tese a servirsi di istituti giuridici o economici volti a "risparmiare imposte"), in quanto in casi del genere sussistono appunto tutti i presupposti per l'affermazione della responsabilità penale di entrambi sulla base dell'art. 110 c.p.¹¹.

6. La responsabilità del professionista nella sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

Una fattispecie criminosa in cui si configura una responsabilità del fiscalista è sicuramente quella di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, modificata nel 2007 e nel 2012¹².

Il reato in questione non richiede che siano iniziate ispezioni o verifiche, potendosi realizzare indipendentemente da qualsiasi intervento accertatore dell'Ufficio o dei militari della Guardia di Finanza, e quindi anche se le condotte punibili sono state poste in essere subito dopo la commissione del reato tributario, e addirittura prima della commissione dello stesso.

Siccome le operazioni tendenti a rendersi "insolventi" o "insolvibili" sono quasi sempre compiute con l'ausilio tecnico del fiscalista, accade normalmente che il contribuente, ove indagato, sostenga di essere stato assistito dal medesimo, avendo peraltro ricevuto da quest'ultimo assicurazione della legittimità dell'operazione. Con l'ovvia conseguenza che anche il professionista potrà essere incriminato a titolo di concorso.

Accade nella pratica che siano considerate penalmente rilevanti anche condotte relative ad operazioni giuridicamente (dal punto di vista civilistico, societario e tributario) non suscettibili di censura ma che sia egualmente presentata denuncia al P.M., con conseguenze negative per il fiscalista¹³. Al riguardo è bene tenere presente che la norma in commento non intende punire comportamenti di

¹¹ Per approfondimenti cfr. P. Valente, I. Caraccioli, R. Rizzardi, *Responsabilità del professionista. Gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, Ipsoa, 2014, p. 212 ss.

¹² Ipotesi relativa alla condotta di chi "al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".

¹³ Si deve, comunque, al riguardo, tener presente la specifica

semplice spoliazione dei propri beni, realizzati attraverso la stipula di contratti formalmente e sostanzialmente corretti. Si pensi, ad esempio, al caso in cui il contribuente ritenga di vendere propri immobili o cedere partecipazioni societarie al solo ed esclusivo fine di versare quanto dovuto all'Erario. Ciò che penalmente rileva è soltanto la **“simulazione”** o la **“fraudolenza”** dei comportamenti: ad esempio, l'accensione di finte ipoteche su beni immobili, l'intestazione fittizia di immobili a prestanome (con l'obbligo nascosto di retrocessione). È frequente, in periodi di crisi economica diffusa, che, al fine di salvaguardare almeno in parte il proprio patrimonio, i contribuenti facciano ricorso ad istituti quali il “fondo patrimoniale” e il “trust”: il primo civilisticamente disciplinato dagli artt. 167 ss. c.c., il secondo solo fiscalmente dall'art. 73 del Tuir.

Nella costituzione e nella stipula di tali istituti ovviamente il contributo professionale del fiscalista (o del notaio o dell'avvocato civilista) assume grande rilievo, con la conseguenza che, in caso di contestazione dell'art. 11 cit., il cliente, ma anche il professionista potranno difendersi fornendo la dimostrazione della sussistenza dei requisiti per la regolare costituzione degli istituti e dell'inesistenza di clausole segrete¹⁴.

7. Il sistema sanzionatorio tributario amministrativo e la responsabilità del professionista

Anche con riguardo al diverso ambito amministrativo, l'illustrazione dei termini entro cui il

tassatività delle condotte punibili, che devono concretizzarsi in “alienazione simulata” o in “altri atti fraudolenti” (condotte entrambe riferibili ai “propri od altrui beni”).

¹⁴ Per approfondimenti cfr. P. Valente, I. Caraccioli, R. Rizzardi, *Responsabilità del professionista. Gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, Ipsa, 2014, p. 225 ss..

¹⁵ L'esistenza nel panorama normativo di due leggi così diverse, non solo nello spirito ma anche nei tratti generali, aveva determinato, sul piano pratico, frequenti difficoltà applicative.

¹⁶ A distanza di quasi un anno, il Governo ha emanato tre Decreti legislativi che hanno integralmente riformato il previgente sistema; in particolare:
– il Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 che contiene disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;
– il Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, in tema di sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi;

consulente fiscale può essere chiamato a rispondere sul piano sanzionatorio, in relazione a dichiarazioni dei redditi relative a propri clienti, non può prescindere dalla puntuale ricostruzione del sistema sanzionatorio tributario non penale.

Un utile punto di partenza può essere individuato nei principi ispiratori della riforma delle sanzioni amministrative tributarie attuata nel 1997, in massima parte da ricondurre all'avvertita esigenza di una disciplina organica in grado di superare la dicotomia in base alla quale in tema di sanzioni amministrative trovava applicazione sia la L. 7 gennaio 1929, n. 4 (improntata a un modello risarcitorio, per cui a ogni violazione doveva corrispondere il risarcimento del danno cagionato), sia la L. 24 novembre 1981, n. 689 (che faceva, invece, riferimento a uno schema di tipo **“affittivo”**, più attento alla personalità del trasgressore e, in generale, al profilo soggettivo)¹⁵.

Con l'art. 3, comma 133, della L. 26 gennaio 1996, n. 662, il Legislatore ha delegato il Governo a emanare una disciplina organica delle sanzioni tributarie non penali, improntata ai principi e ai criteri direttivi specificamente indicati nelle lettere da a) a r), fra i quali quelli di legalità, imputabilità, colpevolezza, adeguatezza e proporzionalità¹⁶.

L'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario vede, al centro, l'autore della violazione, ossia la persona che ha materialmente posto in essere la condotta.

L'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 afferma, infatti, che **“la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione”**; sul punto, la C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998 chiarisce che è tale colui che **“ha po-**

– il Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 473, concernente i tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi nonché gli altri tributi indiretti.

Attenendosi ai richiamati principi direttivi, gli autori della riforma hanno sostanzialmente accolto il modello sanzionatorio affittivo (o personalistico), rinunciando definitivamente a quello risarcitorio su cui era incardinato il sistema in precedenza delineato dalla L. n. 4 del 1929. Interessante, al riguardo, è l'affermazione di M.A. Sandulli, *Sanzioni amministrative*, in “Enc. giur. Treccani”, vol. XXVIII, Roma, 1988, pag. 8, secondo cui le sanzioni amministrative non hanno di mira l'afflizione del trasgressore, in quanto “esse vogliono che comunque, in presenza di un soggetto responsabile, la lesione di interessi affidati alla cura dell'Amministrazione non resti giuridicamente impunita (...) le conseguenze negative della pena non vanno al di là della sua sfera patrimoniale, o, al più, di particolari settori della sua attività. Nulla osta, pertanto, in rapporto a tali provvedimenti, alla legittimazione passiva di una persona giuridica”.

sto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario".

In ragione delle specificità del comparto tributario, è stata, tuttavia, avvertita l'esigenza di mitigare tale principio, la cui rigida applicazione avrebbe condotto a individuare, soprattutto nelle realtà imprenditoriali medio-grandi, quali responsabili delle violazioni societarie gli amministratori delle stesse.

Conseguentemente, con l'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269¹⁷ è stato previsto che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

Per effetto di tale previsione normativa, le disposizioni sanzionatorie contemplate nel D.Lgs. n. 472/1997 non trovano applicazione nei confronti delle persone fisiche che abbiano agito per conto di una società o ente con personalità giuridica.

Da ciò discende la coesistenza nell'attuale sistema sanzionatorio tributario di due distinti modelli, il primo dei quali si applica alle **società ed enti con personalità giuridica**, mentre il secondo a tutti gli altri soggetti¹⁸.

Tale sistema determina alcune criticità; si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle violazioni commesse da dipendenti operanti nell'ambito di società di persone o di capitali; i trasgressori sono punibili solo se il soggetto passivo non ha la veste di persona giuridica.

Fra i principi cardine cui la riforma del 1997 si ispira va certamente annoverato quello del "*favor rei*", in virtù del quale se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità di-

versa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Proprio richiamando tale principio, la Corte di Cassazione – accogliendo il ricorso presentato da una banca condannata a pagare sanzioni per non aver versato acconti in qualità di sostituto d'imposta – ha affermato, nella sentenza 24 gennaio 2013, n. 1656, che il contribuente che viola norme tributarie è tenuto a corrispondere le sanzioni meno gravi, ancorché le stesse siano entrate in vigore in epoca successiva all'accertamento e, inoltre, il giudice può farlo d'ufficio, senza specifica richiesta di parte¹⁹.

L'aver improntato la riforma delle sanzioni amministrative tributarie a un modello di tipo "**afflittivo**" comporta la necessità di verificare, ogni qualvolta vi sia stata una violazione tributaria, l'atteggiamento psicologico del soggetto che tale violazione ha commesso. Occorre, in sostanza, stabilire la sussistenza dell'elemento soggettivo nei suoi due profili: l'**imputabilità**²⁰ e la **colpevolezza**.

Per quanto attiene a quest'ultima, l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 chiarisce che "nelle violazioni tributarie punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa colposa o dolosa".

La colpa è grave quando "l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari". Non si considera determinato da colpa grave l'i-

¹⁷ Convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

¹⁸ Al riguardo G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, VIII Ed., Cedam, Padova, 2012, pag. 539, osserva, criticamente, che "si è così venuta tra l'altro a creare un'irragionevole e incomprensibile differenziazione fra la posizione degli amministratori delle società di capitali (che in base a quanto stabilito dal decreto legislativo n. 269 del 2003 non sono più chiamati a rispondere né a in via principale, né in via di regresso – e sia pure con i richiamati limiti previsti dall'art. 5, decreto legislativo n. 472 del 1997 – delle sanzioni relative al rapporto fiscale della società) e gli amministratori delle società di persone (che continuano invece ad essere responsabili per le sanzioni sia in via principale che in via di regresso". Sul punto cfr. pure R. Fanelli, *Sanzioni fiscali, previdenziali e societarie*, Ipsoa, Milano, 2012, pag. 11, il quale pone in evidenza che "(...) con la riforma del 2003, quindi, si è venuta a creare una evidente divaricazione tra le sanzioni applicabili a violazioni commesse nell'ambito di società ed enti con personalità giuridica, per le quali il principio

di personalità, è da ritenersi ormai totalmente abbandonato, e quelle applicabili per violazioni commesse da soggetti diversi (persone fisiche, società ed enti senza personalità giuridica), per le quali tale principio resta intatto, unitamente alla responsabilità solidale del soggetto passivo d'imposta".

¹⁹ Cfr. al riguardo, D. Alberici, *Fisco, sanzioni meno care*, in "Italia Oggi" del 25 gennaio 2013, p. 23.

²⁰ In relazione all'imputabilità, l'art. 4 del D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che "Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere"; tale circostanza ricorre, ad esempio, nel caso di vizio totale o parziale di mente.

Non è poi imputabile – sempre in base alle previsioni del codice penale – chi non ha compiuto i quattordici anni di età mentre chi, trovandosi in un'età compresa fra i quattordici e i diciotto anni, ha commesso il fatto con capacità di intendere e di volere può beneficiare di una pena ridotta.

nadempimento occasionale a obblighi di versamento del tributo²¹.

La colpa grave viene espressamente richiesta dal Legislatore in specifiche situazioni. È questo, ad esempio, il caso in cui il contribuente sostenga di aver agito secondo le indicazioni fornite dal consulente fiscale. In dette circostanze trova applicazione l'art. 5, comma 1, suindicato. Ciò comporta che nei casi in cui il consulente abbia agito con dolo o colpa grave, questi risponderà della violazione in concorso con il contribuente.

8. Violazioni in materia di Iva e sanzioni amministrative

L'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede le violazioni relative alla dichiarazione Iva e ai relativi rimborsi. La stessa norma disciplina anche le infrazioni previste in materia di dichiarazioni periodiche, di quelle mensili relative alle operazioni intracomunitarie e delle dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione delle attività.

Il comma 1 stabilisce che, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione²².

Ai sensi del successivo comma 3, nel caso di omessa dichiarazione annuale in assenza di debito di imposta (o nel caso le detrazioni abbiano dato luogo a un credito di imposta), la sanzione amministrativa va da un minimo di 258 a un massimo di 2.065 euro.

Per le ipotesi di dichiarazione infedele, ossia qualora il contribuente esponga in dichiarazione

un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'ecedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della differenza²³.

Nel caso in cui il contribuente riporti un'imposta periodica inferiore a quella dovuta ovvero un'ecedenza periodica detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, la condotta viene sanzionata alla stregua della infedele dichiarazione periodica punita con la sanzione da 258 a 2.065 euro (comma 4).

Il comma 4-bis dell'art. 5 prevede poi che la misura della sanzione minima e massima è elevata del dieci per cento (dal centodieci al duecento per cento) nell'ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei **dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore**, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti²⁴.

Infine, il comma 4-ter del medesimo art. 5 prevede che la misura della sanzione minima e massima di cui al comma 4 è elevata del cinquanta per cento (dal centocinquanta al trecento per cento) nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove il contribuente non vi abbia provveduto anche a seguito di specifico invito da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pure in questo caso l'inasprimento della sanzione non trova applicazione qualora il maggior reddito d'impresa ovvero di arte e professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al dieci per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato²⁵.

²¹ Sul punto, la Circolare Ministeriale n. 180/E del 10 luglio 1998 osserva: "l'intendimento del legislatore, che risulta dalle parole utilizzate nel comma 3, è sicuramente quello di limitare al massimo le ipotesi di colpa grave cosicché questa finisce per costituire uno stato soggettivo assai prossimo – o meglio contiguo – al dolo, dal quale differisce soltanto in quanto non vi è la possibilità di individuare con certezza il carattere intenzionale della violazione".

²² Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

²³ Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione periodica, la sanzione è compresa fra 258 e 2.065 euro. La sanzione viene ridotta a un decimo del minimo se il contribuente presenta la dichiarazione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza prevista.

La C.M. n. 114/E del 17 aprile 1997 chiarisce che non si considera integrata la fattispecie quando la minore imposta o il maggior credito risultanti dalla dichiarazione siano esclusi a conseguenza di un mero errore materiale o di calcolo del contribuente.

²⁴ Tale misura aggravata non trova tuttavia applicazione qualora la maggior imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al dieci per cento di quella dichiarata.

²⁵ Il sesto comma dell'art. 5 disciplina poi la violazione di omessa presentazione della dichiarazione di inizio, variazione o cessazione di attività. Al riguardo, va precisato che l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 dispone che entro 30 giorni dall'inizio, variazione o cessazione dell'attività i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o istituiscono una stabile organizzazione devono presentare all'ufficio apposita comunicazione.

Assumono rilevanza anche i successivi artt. 6 e 7, rispettivamente in tema di **violazioni concernenti la documentazione**, registrazione e individuazione delle operazioni soggette ad Iva (art. 6) e relative alle esportazioni da parte di soggetti che attraverso tali operazioni intendono ottenere ingiustificati risparmi di imposta (art. 7).

L'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede che chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio.

Inoltre, alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, un'imposta inferiore a quella dovuta.

Quanto all'art. 7 del D.Lgs. n. 471/1997, in tema di **violazioni relative alle esportazioni**, si prevede, per chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972, la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento del tributo, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nei termini ivi prescritti. La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

Analogha sanzione trova applicazione, ai sensi del comma 2 della medesima disposizione, nei confronti di chi effettua cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Unione europea senza addebito d'imposta, ai sensi dell'art. 38-*quater*, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, se non provvede alla regolarizzazione dell'operazione nel termine ivi previsto.

Inoltre, chi opera senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui all'art. 1, primo comma, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in

mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

Analogha sanzione amministrativa è prevista dal successivo comma 4 per chi, in assenza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della L. 18 febbraio 1997, n. 28, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito. Se il superamento del limite consegue a mancata esportazione da parte del cessionario o del commissario, la sanzione è ridotta alla metà e non si applica se l'imposta viene versata all'ufficio competente entro trenta giorni dalla scadenza del termine per l'esportazione, previa regolarizzazione della fattura²⁶.

Infine, chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta che sarebbe stata dovuta se i beni presentati in dogana fossero stati ceduti nel territorio dello Stato, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei valori normali dei beni²⁷.

9. La responsabilità del professionista nel rilascio del visto di conformità

Le disposizioni relative all'attestazione di regolarità del credito Iva, ai fini del suo utilizzo in compensazione, individuano la condotta del professionista abilitato, ai fini del rilascio del visto di conformità.

Al riguardo l'art. 2, comma 2, del D.M. 31 maggio 1999, n. 164 richiede lo svolgimento dei seguenti controlli:

a) **regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva;

Nel caso in cui tale termine non sia rispettato o la dichiarazione, anche se presentata, contenga indicazioni inesatte o incomplete, in modo da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi dove è esercitata l'attività o in cui sono conservati i libri, registri e documenti, la sanzione va da 516 a 2.065 euro.

²⁶ Stessa sanzione trova pure applicazione nei confronti del ce-

dente o prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 o la invia con dati incompleti o inesatti.

²⁷ Detta sanzione non si applica in caso di differenze quantitative inferiori al cinque per cento.

- b) **corrispondenza dei dati** esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- c) corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione.

La **verifica della conformità** deve risultare da fogli di lavoro in base ad una *check-list*, sui quali potranno essere esercitati i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Istruzioni di dettaglio sono state fornite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009, nei seguenti termini:

- a) preliminare **verifica della sussistenza** delle situazioni che di regola generano un **credito Iva**: presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- b) presenza di operazioni non imponibili oppure di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili o di operazioni non soggette all'imposta "**per mancanza del requisito di territorialità**" oppure di operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli;
- c) controllo completo nel caso in cui il credito Iva risultasse superiore al volume d'affari;
- d) controllo a campione, in ogni caso sulle singole fatture con imposta superiore al 10% dell'Iva portata in detrazione.

Pur trattandosi di una procedura specifica per il rilascio del visto di conformità, non richiesto se il cliente opta per il rimborso del credito, costituisce una linea guida per l'esecuzione dei controlli da parte del professionista sulla regolarità fiscale del cliente, allo scopo di evitare il rischio di un proprio coinvolgimento²⁸.

10. La responsabilità del professionista per le violazioni e quella per le sanzioni

L'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che quando più persone concorrono in una violazione, **ciascuna di esse soggiace alla sanzione** per questa disposta. Per l'interpretazione di tale norma concorrono i canoni ermeneutici elaborati dalla dot-

trina penalistica tradizionale con riferimento all'art. 110 del codice penale.

Occorrerà, dunque, valutare la sussistenza, nel caso specifico, di una pluralità di soggetti, la realizzazione di una condotta illecita, il contributo di ciascun autore e l'elemento soggettivo. Il contributo causale di ogni compartecipe potrà essere sia materiale che morale ma, in ossequio al principio di personalità, ciascun concorrente risponderà della sanzione in ragione del proprio grado di responsabilità²⁹.

Appare fondamentale ricavare un sistema di norme che escludano forme di estensione automatica di responsabilità del professionista, a titolo di concorso, per le sanzioni commesse dai clienti.

Il consulente al quale è richiesta la soluzione di problemi di speciale difficoltà, è punibile solo in caso di dolo o colpa grave (in analogia con la previsione dettata dall'art. 2236 c.c.)³⁰. Peraltro, in qualche caso è stata affermata la responsabilità amministrativa del consulente fiscale nell'ipotesi di violazione pur in assenza di condotta colpevole sotto il profilo civilistico (cfr. la sentenza della Corte di Cassazione n. 9916 del 26 aprile 2010).

Al di là delle ipotesi di concorso di persone nell'illecito amministrativo, occorre inquadrare la figura del cosiddetto "**autore mediato**". Con tale espressione si fa riferimento a situazioni in cui la violazione è materialmente posta in essere da un soggetto diverso da quello a cui è attribuibile la responsabilità per l'azione od omissione compiuta.

Le ipotesi contemplate dal testo normativo sono quelle dell'autore materiale della violazione:

- costretto alla commissione della violazione per effetto di violenza o minaccia;
- costretto alla commissione della violazione a cagione di errore incolpevole determinato da altri³¹;
- che abbia violato la legge in stato, anche solo transitorio, di incapacità di intendere e di volere e sia stato determinato alla violazione da altri.

L'autore mediato risponde dell'illecito in luogo del suo autore materiale. Per la verità è estrema-

²⁸ Per approfondimenti cfr. P. Valente, I. Caraccioli, R. Rizzardi, *Responsabilità del professionista. Gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, Ipsoa, 2014, p. 193 ss.

²⁹ Quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, fatto salvo il diritto di regresso.

³⁰ Cfr. P. Valente, I. Caraccioli, R. Rizzardi, *Responsabilità del professionista. Gestione dei rischi nelle operazioni internazionali*, IPSoA, 2014, p. 11 ss.

³¹ Cfr. A. Toppan, *Riflessioni sulla figura dell'autore mediato e sulla responsabilità del professionista nel sistema delle nuove sanzioni tributarie*, in "Riv. dir. trib.", 1999, I, pag. 833.

mente difficile prevedere casi quali quelli prospettati nel settore tributario.

Dottrina autorevole ha considerato due ipotesi. La prima, relativa al caso del **professionista che determini un errore incolpevole nel cliente**.

La seconda, quella del socio di una società di persone che - senza rivestire alcuna carica amministrativa e non avendo esaminato la documentazione contabile della società - riporti nella sua dichiarazione il reddito di propria spettanza in base a quanto dichiarato dalla società. In questo caso, potrebbe essere considerato responsabile per l'infedele dichiarazione l'amministratore che ha redatto la dichiarazione³².

L'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997³³ disciplina i casi nei quali gli illeciti sono posti in essere da alcuni soggetti titolari di un rapporto qualificato con una persona fisica o giuridica o con un'associazione. Nelle ipotesi in cui gli autori della violazione abbiano agito nell'interesse di un determinato soggetto (che può essere una persona fisica, una società, un'associazione o un ente) al quale siano legati da un rapporto qualificato, quest'ultimo è obbligato in solido al pagamento della sanzione irrogata, salvo l'esercizio del diritto di regresso.

Gli elementi richiesti dalla norma sono i seguenti:

- il rapporto tra agente e corresponsabile deve

essere **qualificato** (rapporto di lavoro dipendente, rappresentanza legale o negoziale, rappresentanza o amministrazione, anche di fatto, di enti o società);

- la violazione deve essere di **natura sostanziale**, ovvero deve incidere sulla determinazione o sul pagamento del tributo;
- l'illecito deve essere realizzato **nell'adempimento dell'ufficio o del mandato** o nell'esercizio di funzioni o incombenze che derivano dal rapporto qualificato³⁴.

Nel caso in cui l'agente abbia agito senza dolo o colpa grave, per la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente resta la possibilità di accollarsi per intero il debito relativo alla violazione commessa³⁵. In caso di difficoltà nell'individuazione del reale responsabile della violazione, il Legislatore prevede una regola di chiusura: fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

Con riferimento alla responsabilità del professionista, la recente giurisprudenza di merito (Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sent. n. 135 del 26 marzo 2012) ha escluso la possibilità del concorso da parte di quest'ultimo nelle violazioni commesse a vantaggio esclusivo della persona giuridica.

³² Così F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 2011, pag. 318. Cfr. inoltre, P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014.

³³ Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2002, n. 18160: "In tema di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, il principio secondo cui soggetto passivo delle sanzioni amministrative è l'autore materiale della violazione (e non più il soggetto passivo della imposta), introdotto dagli artt. 2 e 11 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, non può essere applicato retroattivamente, cioè alle violazioni commesse anteriormente al 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore della nuova normativa), in virtù del principio di legalità di cui all'art. 3 del medesimo D.Lgs. n. 472 del 1997; pertanto, per i fatti commessi prima di tale data, la responsabilità del legale rappresentante di una società può essere affermata solo nei limiti in cui è prevista una responsabilità solidale del medesimo con la società ex art. 98, 6° comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602".

³⁴ Nei casi in cui l'amministratore, il dipendente o il mandata-

rio non abbiano agito con dolo o colpa grave, la sanzione non può essere irrogata all'agente in una misura superiore ad euro 51.645,69, mentre rimane in capo al corresponsabile, nell'interesse del quale si è agito, la responsabilità per l'intera somma.

³⁵ Al riguardo è stato osservato in dottrina che "l'esame congiunto di tutte le disposizioni recate dall'art. 11 evidenzia una forma di solidarietà dai contorni peculiari e atipici, indicativi di una connotazione dell'istituto segnatamente sanzionatoria. Se da un verso si ritiene che la natura della responsabilità dell'art. 11 sia di obbligazione solidale dipendente, in quanto la condotta suscettibile di trattamento sanzionatorio è stata realizzata solo dal soggetto agente, e non sussidiaria, data la mancata previsione di una preventiva escussione di quest'ultimo, dall'altra, una serie di disposizioni si riescono a comprendere solo esaminando l'istituto in un'ottica afflittiva-sanzionatoria (...)"'. Cfr. A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, pag. 650.