

Circolare del 05/07/2000 n. 138 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale

Decreto legislativo 30 marzo 2000, n. 99, recante ulteriori disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, numeri 471, 472 e 473, in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Sintesi:

Sintesi: La circolare commenta le modifiche apportate dal decreto legislativo 30 marzo 2000, n. 99, ai decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 in materia di sanzioni amministrative tributarie. Impartisce, altresì, istruzioni agli uffici per la uniforme applicazione delle norme in argomento.

Testo:

Alle Direzioni regionali delle entrate
Agli Uffici delle entrate
Agli Uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli Uffici I.V.A.
Agli Uffici del registro
Ai Centri di servizio delle imposte dirette e indirette
LORO SEDI

e, per conoscenza: Al Segretariato generale
SEDE
Al Servizio consultivo ed ispettivo tributario
ROMA
Al Comando generale della Guardia di finanza
ROMA
Al Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette
ROMA
Al Dipartimento del territorio
ROMA
Alle Direzioni centrali del Dipartimento delle entrate
LORO SEDI
Alle Regioni
LORO SEDI
All' Associazione nazionale dei comuni italiani
ROMA
All' Unione province italiane
ROMA
Al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria
ROMA
Alle Commissioni tributarie regionali e provinciali
LORO SEDI
Alle Commissioni tributarie di 1 e 2 grado di Trento e Bolzano
LORO SEDI

----- INDICE

PREMESSA.....	4
1 DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL <u>DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997,N.471</u>	4
1.1 Violazioni relative alla dichiarazione periodica in materia di imposta sul valore aggiunto.....	5
1.2 Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni.....	6
1.3 Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità'	6
1.4 Violazioni degli obblighi di comunicazione in materia di imposte dirette e imposta sul valore aggiunto.....	8
1.5 Ritardati od omessi versamenti.....	9
2 DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL <u>DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472</u>	10
2.1 Concorso di violazioni e continuazione.....	10
2.2 Ravvedimento	16
2.3 Procedimento di irrogazione delle sanzioni e irrogazione immediata..	17
2.4 Decadenza e prescrizione.....	18

2.5 Disposizioni transitorie.....	18
2.5.1 Regolarizzazione di violazioni formali.....	19
2.5.2 Controllo formale delle dichiarazioni.....	19
3 DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL <u>DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 473</u>	20
3.1 Sanzioni in materia di imposta sugli intrattenimenti.....	21
3.2 Modifiche in materia di tributi locali.....	21
4 DECORRENZA	21

PREMESSA

Con il decreto legislativo 30 marzo 2000, n. 99, emanato in attuazione dell'articolo 3, comma 17, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, sono state emanate disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi), n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) e n. 473 (Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti).

La "ratio" dell'intervento legislativo si ricollega alla esigenza di aggiornare il sistema sanzionatorio, così come in un primo momento strutturato, "per correggere - si legge nella relazione illustrativa del decreto correttivo - sviste, errori materiali o semplici disarmonie del sistema" ovvero superare difficoltà emerse in sede di prima applicazione della riforma.

Con la presente circolare, si illustrano le nuove disposizioni seguendo nell'esposizione, lo stesso schema usato nell'articolato dal legislatore.

1. DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 471.

Le disposizioni integrative e correttive del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, sono contenute nell'art. 1 del provvedimento in rassegna.

1.1 Violazioni relative alla dichiarazione periodica in materia di imposta sul valore aggiunto.

Le modifiche apportate all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 riguardano specificamente le violazioni relative alla dichiarazione periodica in materia di imposta sul valore aggiunto, tenuto conto della peculiarità di tale dichiarazione, la cui funzione principale è quella di comunicare tempestivamente all'Amministrazione finanziaria i dati relativi alle liquidazioni periodiche eseguite dal contribuente.

Innanzitutto, con la soppressione al comma 1 dell'art. 5 della parola "periodica" è stata eliminata la previsione della sanzione proporzionale (dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta) per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica.

Con l'aggiunta al comma 3 dello stesso art. 5 delle parole "periodica o quella", alla violazione di omessa presentazione della dichiarazione periodica è riservato lo stesso trattamento sanzionatorio previsto per la violazione - per certi versi assimilabile, quanto a gravità del pregiudizio arrecato - consistente nella omissione della presentazione della dichiarazione annuale da parte di soggetti che effettuano esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta.

Pertanto, in forza di detta modifica, anche nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione periodica sarà applicabile una sanzione amministrativa stabilita nella misura da lire cinquecentomila a lire quattro milioni, in luogo di quella proporzionale.

Con l'integrazione al successivo comma 4 del medesimo art. 5 in commento, è stato chiarito che la stessa sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni si applica anche per la violazione di infedele presentazione della dichiarazione periodica.

1.2 Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni.

Si pone su un piano omogeneo anche la successiva modifica integrativa del comma 1 dell'art. 8 del citato d.lgs. n. 471 del 1997.

Dal momento che la disposizione per ultimo richiamata regola la disciplina sanzionatoria delle violazioni relative al contenuto delle dichiarazioni, occorre aggiungere alla fattispecie già oggetto della previsione normativa, anche quella correlata alla novella "dichiarazione periodica", talché il legislatore ha sopperito a detta esigenza inserendo nel tenore letterale della norma, l'inciso "compresa quella periodica", dopo il riferimento testuale "dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto".

Conseguentemente, anche l'irregolare compilazione o presentazione della dichiarazione periodica è soggetta alla stessa sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni, prevista per analoghe irregolarità della dichiarazione annuale prodotta ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

1.3 Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità.

Per effetto del comma 1, lett. c) dell'art. 1 del decreto correttivo,

nel comma 4 dell'art. 9 del d.lgs. n. 471 del 1997 le parole "gli obblighi indicati nei commi 1 e 2" sono sostituite dalle parole "gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette".

Per illustrare la modifica in esame occorre richiamare, in premessa, quanto riportato al paragrafo 2.5 del capitolo terzo della circolare ministeriale n. 23/E del 25 gennaio 1999.

In sede di descrizione della disciplina sanzionatoria prevista da detta disposizione, veniva chiarito che la giusta chiave di lettura del citato comma 4, nell'economia dell'intera disposizione dell'art. 9, va basata essenzialmente sulla considerazione che il legislatore ha inteso prefigurare un trattamento sanzionatorio piu' mite rispetto a quello ordinario, per tutte quelle violazioni che si ricollegano ai limiti di cifra d'affari od a parametri, rilevanti ai fini dell'ammissione a determinati regimi fiscali speciali agevolativi.

Si fa riferimento al regime semplificato per i contribuenti minori di cui agli articoli 32 e 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, al regime speciale per i produttori agricoli di cui all'art. 34 dello stesso decreto n. 633, ai regimi semplificati per gli esercenti imprese, arti e professioni di cui all'art. 3, commi 165 e 171, della legge 23 dicembre 1996, n. 6.

E' stato, infatti, ritenuto che il superamento del limite di volumi di affari che ne delimita l'ambito operativo perche' contenuto entro una soglia di tolleranza del cinquanta per cento, riveli un grado di disvalore attenuato rispetto a quei comportamenti che conducono a travalicare quella soglia. E' sembrato opportuno pertanto differenziare i rispettivi trattamenti sanzionatori, connessi alla decadenza dalle agevolazioni godute, assoggettando i soggetti che superano la soglia di tolleranza alle sanzioni ordinarie, e gli altri, che tale soglia rispettano, a quelle piu' tenui di cui al comma 4 dell'art. 9.

Senonche' il legislatore del decreto correttivo ha inteso ora eliminare l'inconveniente derivante dal precedente tenore testuale della disposizione che escludeva dalla relativa sfera di applicazione taluni tipi di violazioni. In particolare, con l'inserimento dell'espressione onnicomprensiva che fa riferimento a tutti indistintamente gli obblighi, in materia di imposta sul valore aggiunto e imposte dirette, non rispettati per superamento fino al cinquanta per cento dei limiti di cui si e' detto, si e' chiarito che l'ambito di applicazione della norma non concerne solo gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili e dei documenti, nonche' l'obbligo di esibizione degli stessi nel corso degli accessi, ma anche tutti gli altri adempimenti, quali fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione.

1.4 Violazioni degli obblighi di comunicazione in materia di imposte dirette e imposta sul valore aggiunto.

Al testo dell'art. 11, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 471 del 1997, dopo le parole "omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria", e' stato inserito l'inciso "anche se non", prima delle parole "richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi{..", al fine di evitare possibili incertezze che potevano insorgere a causa della precedente formulazione della norma.

Ed invero, la categoria degli obblighi di comunicazione, nell'attuale quadro normativo, puo' essere articolata in due diverse specie: l'una, che collega l'obbligo all'esercizio da parte dell'ufficio dei poteri istruttori previsti dalla legge; l'altra, caratterizzata, invece, dal sorgere dell'obbligo in capo al contribuente all'atto della realizzazione della fattispecie normativa che lo prevede, senza che sia necessaria una specifica attivazione dell'ente impositore o dell'organo di controllo.

Con l'intervento in esame il legislatore ha inteso ricomprendere l'omissione di qualsiasi comunicazione prescritta dalla legge, anche se non preceduta da formale richiesta da parte degli uffici o della Guardia di Finanza.

Sul punto, l'Amministrazione stessa, con la citata circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999 (al capitolo terzo, paragrafo 4.2) era pervenuta alla conclusione che la sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni, prevista dalla norma in commento, era applicabile "anche nelle ipotesi in cui la violazione di omissione, incompletezza o non veridicita' riguardi obblighi di comunicazione specificamente prescritti dalla legge tributaria e, quindi, non scaturenti da autonome richieste da parte degli uffici finanziari o della Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri istruttori loro attribuiti".

In proposito, si pone in evidenza che nello stesso paragrafo 4.2 della circolare n. 23/E sono riportati alcuni esempi, ai quali in questa sede si fa rinvio.

1.5 Ritardati od omessi versamenti.

La modifica apportata con l'art. 1, lettera e), del decreto in esame ha inteso mitigare la sanzione del 30 per cento, stabilita in via generale dall'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997, per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da garanzie reali o personali previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo inferiore a quindici giorni.

Un esempio di credito erariale garantito e' quello dell'imposta di successione dilazionata ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. n. 346/1990.

Orbene, qualora il ritardo nel pagamento di detti crediti sia inferiore a quindici giorni, e' prevista la riduzione della sanzione "ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo". Pertanto, un versamento eseguito con due giorni di ritardo scontera' la sanzione del 4 per cento ($30 \times 2/15$). Se i giorni di ritardo sono cinque, la sanzione sara' del 10 per cento ($30 \times 5/15$) e cosi' via.

Come si vede, l'entita' della riduzione diminuisce con l'aumentare dei giorni di ritardo, fino ad azzerarsi se il ritardo e' pari a quindici giorni ($30 \times 15/15 = 30$).

Le riduzioni suddette spettano indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento. Se, poi, al versamento tardivo del credito garantito (inferiore a quindici giorni) si accompagna quello spontaneo dei relativi interessi legali e delle stesse sanzioni entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui trattasi si aggiunge a quella ad un ottavo prevista dall'art. 13, lettera a), del d.lgs. n. 472/1997.

Nelle esemplificazioni gia' viste, quindi, l'entita' della sanzione sara' dello 0,50 per cento ($30 \times 2/15 \times 1/8$) se il versamento del credito e' eseguito con un ritardo di due giorni e dell'1,25 per cento ($30 \times 5/15 \times 1/8$) se il ritardo e' di cinque giorni.

2 DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472.

L'art. 2 del decreto correttivo in parola contiene, invece, modificazioni e integrazioni delle disposizioni del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante principi generali sull'applicazione delle sanzioni di natura tributaria.

2.1 Concorso di violazioni e continuazione.

La prima modifica di carattere sostitutivo riguarda il comma 4 dell'art. 12. Essa tiene conto che l'applicazione di una sanzione unica, in relazione a piu' violazioni inerenti tributi diversi, nei casi e con i criteri previsti dall'art. 12, dava luogo a notevoli difficolta', specie quando erano coinvolti uffici incardinati in Dipartimenti diversi dell'Amministrazione finanziaria.

Per superare l'ostacolo e' stato, allora, stabilito che le regole sul concorso e sulla continuazione o progressione devono trovare applicazione separatamente per ciascuno dei seguenti settori impositivi:

- 1) imposte doganali e imposte sulla produzione e sui consumi;
- 2) rimanenti tributi erariali;
- 3) tributi di ciascun altro ente impositore.

Trattandosi, in definitiva, di un criterio applicativo che si traduce in un trattamento complessivamente piu' sfavorevole per il contribuente, tornera' applicabile la regola transitoria recata dal successivo art. 4 del presente decreto correttivo, che verra' illustrata piu' diffusamente in prosieguo.

La riformulazione del comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 muove dalla constatazione che la preesistente normativa ha trovato attuazione solo parziale, atteso che la previsione riferita alla progressione di violazioni nell'arco di piu' periodi d'imposta e' risultata di difficile realizzazione, come di seguito verra' chiarito.

Ed invero il previgente comma 5 abbracciava, con tutta evidenza, nel suo ambito di applicazione, tanto le ipotesi normative di cui al precedente comma 1 (piu' violazioni formali della stessa disposizione), quanto quelle del comma 2 dello stesso art. 12 (violazioni sostanziali in progressione tra loro). In tali casi la citata norma stabiliva un aumento della sanzione base dalla meta' al triplo.

Senonche', mentre l'attuazione pratica del comma 5 in parola, posto in relazione con il comma 1 (nelle ipotesi cioe' di concorso materiale di violazioni formali) non dava luogo a particolari problemi interpretativi, venivano palesate da piu' parti difficolta' nell'individuare, anche sul piano teorico, fattispecie suscettibili di realizzare una progressione (comma 2) protratta per piu' periodi d'imposta. Cio' in quanto l'effetto pregiudizievole cui il comma 2 dell'art. 12 fa esplicito riferimento, ossia la erronea determinazione dell'imponibile ovvero la erronea liquidazione periodica del tributo, si esaurisce normalmente (vedasi circolare n. 180/E del 1998, a commento dell'art. 12) nell'ambito del singolo periodo d'imposta, con la commissione delle violazioni di infedele dichiarazione o di omessa presentazione della dichiarazione.

Oltre tale momento, si riteneva fosse possibile concepire solo l'inizio - non gia' la prosecuzione - di una autonoma serie progressiva di violazioni.

Per superare la difficolta' di configurare una "progressione" che andasse oltre il singolo periodo d'imposta, il legislatore attuale ha ritenuto necessario delineare una nozione giuridica idonea ad abbracciare in senso lato e unificare sia le violazioni formali (comma 1) sia quelle in progressione (comma 2) commesse in piu' periodi d'imposta.

Si e' fatto riferimento, pertanto, alla nozione di "violazioni della

stessa indole", mutuata dal diritto penale e presente - sia pure in un diverso contesto - anche nella formulazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (recidiva).

Con tale formula legislativa, traducibile nel carattere fondamentale comune delle singole violazioni a causa della natura dei fatti che le costituiscono, si è raggiunto l'obiettivo di unificare tutti i possibili vincoli che legano, nell'arco di più periodi, le singole violazioni tra loro, configurando in ultima analisi una fattispecie normativa capace di comprendere, al suo interno, non solo le ipotesi già contemplate al comma 1, ma anche quelle che avevano creato tanti dubbi e difficoltà interpretative (progressioni realizzate "a cavallo" di più periodi).

Nel nuovo sistema, ad esempio, è fuori dubbio che all'infedele dichiarazione, la quale di norma chiude la catena delle violazioni progressive del periodo d'imposta, possano eventualmente seguire successive violazioni caratterizzate, però, dalla "stessa indole" della precedente, e quindi unificabili con la prima.

Occorre tuttavia chiarire, a tal fine, la portata e la valenza del menzionato concetto di "stessa indole": si impone, in particolare, una lettura della disposizione che sia coerente con il contesto dell'art. 12 in commento, tenendo anche conto della ratio, sopra evidenziata, che ha spinto il legislatore a riformulare il comma 5.

Il significato da attribuire all'espressione "della stessa indole", pertanto, se da un lato deve garantire la riconduzione ad unità delle violazioni commesse in più periodi di imposta, dall'altro non può comportare presupposti applicativi più favorevoli proprio in relazione all'ipotesi trasgressiva ritenuta, dallo stesso legislatore, più grave in quanto articolata su più periodi di imposta.

Invero, il criterio dettato dal comma 5 per le violazioni commesse in più periodi di imposta non costituisce un'ipotesi normativa nuova ed avulsa rispetto a quelle disciplinate, in via generale, dai commi 1 e 2.

Nel contesto dell'art. 12, di conseguenza, il carattere fondamentalmente comune delle singole violazioni, richiamato dal comma 5 attraverso la locuzione "stessa indole", risiede nel fatto che le stesse sono tutte riconducibili ai criteri generali di cui ai commi 1 e 2.

In altri termini, ai fini dell'applicazione della sanzione unica di cui al comma 5, è sempre necessario che le violazioni relative a più periodi d'imposta, sussumibili nel concetto di "stessa indole", siano di carattere formale, come stabilito dal comma 1 dell'articolo 12, oppure che le stesse tendano a pregiudicare, nella loro progressione, la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo di ciascun periodo, come previsto dal comma 2 dello stesso articolo. Prima di estendere il cumulo a più periodi d'imposta in base al nuovo criterio, pertanto, è necessario verificare che sussista il concorso di violazioni formali o la progressione.

Anche sul piano testuale, il comma 5 prevede che l'aumento di sanzione deve essere operato su una "sanzione base", i cui criteri di individuazione e di calcolo sono peraltro dettati dai commi 1, 2 e 3.

In questa prospettiva, dunque, il richiamo operato dal comma 3 ai "casi previsti dai commi 1 e 2", nell'ipotesi di violazioni che interessano tributi diversi, continua ad esplicare effetto anche per le violazioni riguardanti più periodi d'imposta.

Ne deriva anche che, per coerenza sistematica, la previsione di cui al comma 4 (applicazione separata della continuazione per tributi doganali, erariali, altri enti), nel richiamare espressamente i commi 1, 2 e 3, risulta applicabile anche alle violazioni di cui al comma 5.

Alla luce di quanto appena chiarito e' da escludere, ad esempio, che gli omessi versamenti d'imposta possano in qualche modo essere "unificati" ai sensi del comma 5, dal momento che tali violazioni non sono da considerare formali, come richiede il comma 1, e sono estranee ai concetti di progressione e pregiudizio della base imponibile di cui al comma 2, come chiarito con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998.

Parimenti irrilevante si appalesa la modifica introdotta con il comma 5 per i casi di accertamento con adesione, le cui violazioni, ai sensi del successivo comma 8, continuano ad essere cumulabili con gli stessi criteri di prima, ossia separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Per illustrare il secondo periodo aggiunto al comma 5, occorre ricollegarsi alle delucidazioni ed istruzioni contenute nel contesto della richiamata circolare ministeriale n. 180/E del 1998 e, segnatamente, al paragrafo 3 del commento all'art. 12 in rassegna.

E' stato chiarito in quella sede che il fatto interrottivo della serie progressiva delle violazioni (ex comma 6 dell'art. 12) opera come una sorta di sbarramento temporale, oltre il quale ha inizio una nuova catena di violazioni.

Fatto salvo tale principio, non è affatto impedito - e' stato parimenti osservato - che l'ufficio, dopo aver in un primo tempo individuato una prima serie di progressione di violazioni, possa in tempi successivi - ma

sempre e comunque con riferimento a infrazioni commesse in epoca anteriore a quella del primitivo atto che ne ha consacrato la constatazione - accertare e contestare nuove serie di violazioni relative allo stesso o ad altri tributi e idonee ad inserirsi in una progressione unica (comprendente anche la precedente serie). L'ufficio poteva cosi' procedere ad una nuova unitaria considerazione dell'intera catena, in base all'art. 12, comma 2, rideterminando la sanzione.

L'interpretazione in via amministrativa come sopra suggerita e' stata ora, con il decreto correttivo, consacrata in norma.

Dall'attuale testo normativo, cosi' come riformulato, si evince, poi, che e' possibile seguire il criterio applicativo di cui si e' appena detto, non solo nell'ambito dell'istituto della progressione, secondo quanto indicato nella circolare ministeriale n. 180/E, ma anche nell'altra ipotesi in cui torna applicabile la regola del cumulo giuridico, vale a dire quella prevista nell'ultima parte del comma 1 dell'art. 12 in esame (diverse violazioni formali della medesima disposizione commesse, anche, con piu' azioni od omissioni).

Quanto alla casistica da citare a titolo di esempio, si puo' continuare a fare riferimento all'ipotesi classica, debitamente corretta ed aggiornata, riportata nella stessa circolare n. 180/E al paragrafo 3 del commento all'art. 12.

Ci si riferisce al caso in cui l'ufficio delle entrate irroggi, in un primo tempo, contestualmente all'atto di accertamento o rettifica, una sanzione determinata secondo la regola del cumulo giuridico, ai sensi del comma 2 dell'art. 12, in rapporto a violazioni (collegate al tributo I.V.A.) di omessa fatturazione di operazioni imponibili, omessa registrazione delle stesse e infedelta' della dichiarazione annuale, ritenute unificate dal vincolo della progressione.

Si ipotizzi ancora che lo stesso ufficio accerti, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi prima non conosciuti ne' conoscibili, ulteriore occultamento di materia imponibile mediante la mancata fatturazione e registrazione di altre operazioni imponibili e alla parallela mancata registrazione degli stessi ricavi sul libro giornale, le une e le altre sfocianti poi nella infedelta' delle dichiarazioni prodotte ai fini I.V.A. e imposte dirette.

In tal caso, l'ufficio potra' procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, comprendente quindi anche quella primitivamente considerata e contestata, rideterminando, sempre in base al criterio fissato dall'art. 12, comma 2, la sanzione unica.

In sede di notifica del relativo atto di irrogazione, l'ufficio dovra' tenere conto, nel determinare l'importo di detta sanzione di quello gia' indicato nell'originario atto notificato.

Il terzo periodo aggiunto a quello del precedente testo del comma 5 introduce, parallelamente, lo stesso principio in campo processuale, allorché siano pendenti piu' giudizi, non riuniti per motivi vari, anche dinanzi a giudici diversi e sempre con riferimento a serie di violazioni suscettibili di unificazione secondo le regole dell'art. 12.

In tale specifica ipotesi, il decreto correttivo prescrive un modulo applicativo omogeneo a quello previsto nel periodo precedente della disposizione, riferito all'agire degli uffici finanziari.

In sostanza, viene stabilito che il giudice cui e' devoluta per ultimo, in ordine di tempo la cognizione della controversia per una delle violazioni coinvolte proceda, a seguito evidentemente di una ricognizione di tutte le sentenze intervenute nei singoli processi non riuniti, ad una ricostruzione unitaria, ove naturalmente ne sussistano i presupposti, dell'intera serie di violazioni secondo le regole dell'art. 12, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile.

2.2 Ravvedimento

L'articolo 2, lettera b), del d.lgs. n. 99/2000, apporta due modifiche all'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472/1997.

In particolare, mediante la sostituzione al comma 1, lettera b), di tale art. 13, delle parole "ad un sesto del minimo" con le parole "ad un quinto del minimo" si e' inteso attenuare il beneficio della riduzione conseguente alla regolarizzazione, quando il lasso di tempo entro cui la stessa puo' essere effettuata e' abbastanza ampio, ossia nell'ipotesi (prevista appunto dalla lettera b) dell'art. 13) in cui il ravvedimento puo' intervenire "entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore".

Per effetto di tale modifica, aumenta dal 5 al 6 per cento la sanzione ridotta da corrispondere per la regolarizzazione degli omessi versamenti eseguita oltre il termine di trenta giorni previsto dalla lettera a) dell'art. 13; aumenta dal 16,66 (con un minimo di lire 107.000) al 20 per cento (con un minimo di lire 200.000) la sanzione ridotta da versare per regolarizzare l'omessa fatturazione e/o registrazione in materia di IVA, e cosi' via.

Da notare, peraltro, che la previsione anzidetta, traducendosi in un

trattamento piu' sfavorevole per il contribuente, non puo', nel rispetto del principio di legalita', essere applicata retroattivamente ma soltanto con riferimento alle violazioni commesse dall'11 maggio 2000 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 99/2000).

Con la seconda modifica, riguardante la lettera c) dell'art. 13, si e' provveduto invece a riportare a trenta giorni dalla scadenza il termine utile per la regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione infrannuale IVA (termine che l'art. 2 del d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, aveva stabilito in novanta giorni, con riferimento indistinto alla "dichiarazione" e quindi anche a quella periodica IVA), tenuto conto della precipua funzione della medesima, ossia dell'esigenza per l'Amministrazione finanziaria di conoscere tempestivamente, o comunque con breve ritardo, i dati della liquidazione infrannuale del tributo.

2.3 Procedimento di irrogazione delle sanzioni e irrogazione immediata.

La modifica degli articoli 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997 risponde all'esigenza di armonizzare e unificare la disciplina dei termini previsti per la "definizione in via breve" delle violazioni amministrative con quelli del processo tributario.

Attraverso il rinvio alla disciplina dei termini processuali e, in particolare, all'articolo 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si e' inteso estendere anche alla "definizione in via breve" di cui all'articolo 16, comma 3, del d.lgs. 472 del 1997, la sospensione dei termini per il periodo feriale, dal 1 agosto al 15 settembre, prevista dall'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Alla stessa stregua, il termine per impugnare l'atto di contestazione tramutatosi in atto di irrogazione (art. 16, comma 4), cosi' come il termine di pagamento da indicare nell'atto di contestazione (art. 16, comma 6), e' stato individuato, anche in tal caso tramite rinvio, in quello per proporre ricorso ai sensi del citato art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Parallelamente, anche il termine, entro il quale e' ammessa la definizione agevolata, di cui al successivo art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, e' stato equiparato al piu' volte richiamato termine per la proposizione del ricorso dinanzi al giudice tributario.

Con lo stesso mezzo, peraltro, e' stato conseguito l'ulteriore obiettivo di rendere omogenea, riguardo ai termini, la disciplina inerente l'istituto della "definizione in via breve", da un lato, e l'istituto della "acquiescenza" ex art. 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dall'altro.

Entrambi, quindi, sono esperibili entro il termine per impugnare i rispettivi atti (art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992), da computare tenendo conto della sospensione feriale dei termini.

2.4 Decadenza e prescrizione.

L'art. 2, lettera e), del decreto in esame ha sostituito la parola "maggior" contenuta nell'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 con la parola "diverso".

Per effetto di tale modifica, il comma 1 del citato art. 20 (gia' modificato con l'art. 2, lett. 1, del d.lgs. n. 203/1998) risulta cosi' formulato:

"L'atto di contestazione di cui all'articolo 16 ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3".

E' stata cosi' eliminata l'eventualita', consentita in base al precedente testo, che il termine quinquennale per irrogare la sanzione rimanesse fermo anche nei casi in cui il termine per l'accertamento del tributo fosse stato piu' breve (come avviene, per esempio, per il tributo di registro o successorio) e che quindi l'Erario potesse pretendere di applicare una misura punitiva commisurata ad un'imposta non piu' accertabile, per intervenuta decadenza.

Con la nuova formulazione della norma viene, pertanto, a coincidere in via generale il termine relativo alla potesta' impositiva e a quella punitiva.

2.5 Disposizioni transitorie.

L'art. 2, lett. f) del decreto n. 99/2000 aggiunge, in via transitoria, i commi da 3-ter a 3-septies all'art. 25 del d.lgs. n. 472/1997, allo scopo di contemperare l'interesse di evitare l'insorgenza di inutile contenzioso, con relativo spreco di attivita' amministrativa, con quello di limitare l'applicazione delle sanzioni ai casi di condotte effettivamente meritevoli di essere perseguite.

2.5.1 Regolarizzazione di violazioni formali.

In particolare, il comma 3-ter propone una norma agevolativa per le dichiarazioni presentate nel 1999, stabilendo che, nei casi in cui le stesse evidenzino errori od omissioni che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, non si applicano le sanzioni previste se l'autore della violazione provvede alla loro regolarizzazione nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

La disposizione e' simile a quella prevista per il 1998 dal comma 2-bis dello stesso art. 25 (introdotto dall'art. 6, comma 1, lett. b, del d.lgs. n. 422/1998) ma ha una portata piu' ampia, in quanto non si riferisce soltanto alle dichiarazioni dei redditi, comprese quelle unificate (modello UNICO 1999), ma a tutte le dichiarazioni, incluse quindi quella annuali IVA, presentate autonomamente e le dichiarazioni infrannuali IVA.

Coloro che nelle dichiarazioni presentate nel 1999 hanno commesso violazioni del genere possono, pertanto, non attivarsi direttamente per rimuovere tali infrazioni e attendere, invece, l'invito del competente ufficio per provvedere alla loro regolarizzazione, senza pagamento di sanzioni neanche in misura ridotta.

Ovviamente gli uffici limiteranno gli inviti alle sole ipotesi di irregolarita' che rilevano ai fini del compimento dei controlli di competenza.

Va da se' che la mancata regolarizzazione nel termine stabilito comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 8 del d.lgs. n. 471/1997, sempreche' ovviamente l'interessato abbia avuto effettiva conoscenza dell'invito dell'ufficio.

2.5.2 Controllo formale delle dichiarazioni.

I commi da 3-quater a 3-septies aggiunti all'art. 25 del d.lgs. n. 472/1997 stabiliscono, in via transitoria, che i concessionari della riscossione, per le somme iscritte in ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000 a seguito di controllo formale delle dichiarazioni presentate negli anni dal 1994 al 1998 ai fini delle imposte sui redditi e negli anni dal 1995 al 1998 ai fini dell'IVA, devono, prima di procedere alla notifica delle relative cartelle, inviare ai contribuenti interessati una comunicazione, tramite servizio postale, con l'invito a pagare gli importi ivi indicati (tributi, interessi e sanzioni).

Ove il contribuente aderisca all'invito pagando integralmente gli importi richiesti, eventualmente rideterminati in sede di autotutela, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di invio della comunicazione (termine da ritenere perentorio) beneficera' della riduzione a meta' delle sanzioni.

Viceversa il mancato o insufficiente versamento nel termine suddetto, comporta la immediata notifica della cartella di pagamento, ossia la riattivazione del procedimento coattivo di riscossione dell'intero importo iscritto a ruolo.

I concessionari inviano la comunicazione di cui trattasi entro il secondo mese successivo a quello di consegna del ruolo (termine ordinatorio) e il compenso loro spettante sulle somme cosi' riscosse sara' determinato con decreto del Ministro delle finanze.

E' appena il caso di precisare che la comunicazione non puo' in alcun caso essere pretermessa, costituendo la riduzione a meta' della sanzione un insopprimibile diritto per il contribuente, come le analoghe riduzioni (anche se di diversa entita') previste, a regime, dagli articoli 2 e 3 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 462, per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 1999.

3 DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 473

L'art. 3 del decreto n. 99/2000 contiene modificazioni ed integrazioni delle disposizioni del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 473, riguardante la disciplina sanzionatoria per le violazioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione, sui consumi, nonche' di altri tributi indiretti.

3.1 Sanzioni in materia di imposta sugli intrattenimenti (Rinvio).

L'art. 3, comma 1, lettera a), del decreto in esame sostituisce completamente l'art. 7 del d.lgs n. 473/1997 riguardante sanzioni in materia di imposta sugli spettacoli e tiene conto delle recenti innovazioni conseguenti all'istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti. La disciplina sanzionatoria e' stata quindi adattata ai nuovi obblighi prescritti dal d.lgs 26 febbraio 1999, n. 60, e dal DPR 30 dicembre 1999, n. 544, in parte analoghi a quelli stabiliti in materia di imposta sul valore aggiunto.

Le nuove disposizioni sanzionatorie saranno illustrate unitamente a quelle che disciplinano il settore degli spettacoli e degli intrattenimenti.

3.2 Modifiche in materia di tributi locali.

Con la lettera b) dell'art. 3 del decreto correttivo si aumenta da lire cinquantamila a lire centomila l'importo minimo della sanzione prevista dall'art. 76, comma 2, del d.lgs n. 507/1993, relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi interni. La modifica e' giustificata da esigenze di uniformita' nella previsione per tutti i tributi locali dei limiti minimi della sanzione per le violazioni riguardanti l'infedelta' della dichiarazione.

La successiva lettera c) interviene, infine, in materia di imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, per correggere una imprecisione contenuta nell'art. 13, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 473/1997 (inesatta indicazione di un comma abrogato) e per ridurre, sempre per motivi di uniformita', da lire duecentomila a lire centomila la sanzione minima prevista per l'omessa presentazione della denuncia.

4 DECORRENZA

L'articolo 4 del decreto correttivo in rassegna, puntualizza nel tempo il momento di inizio di efficacia delle novelle disposizioni, fissandolo alla data del 1 aprile 1998, cioe' alla data di entrata in vigore dei precedenti decreti legislativi, oggetto delle modifiche e correzioni apportate.

La normativa del provvedimento legislativo in esame e' pertanto ascrivibile a quelle di natura retroattiva, ma grazie alla clausola di salvaguardia presente nel testo dello stesso articolo 4, "salvo quelle che modificano il trattamento sanzionatorio in senso sfavorevole al contribuente", viene in ogni caso impedito che l'autore dell'illecito possa ricevere, attraverso le disposizioni di modifica, un trattamento appunto piu' sfavorevole, rispetto a quello vigente al tempo della commessa violazione, nel piu' assoluto rispetto del principio di cui all'art. 25 della Costituzione.

Va pertanto evidenziato che attraverso la retrodatazione, le norme dei decreti legislativi numeri 471, 472 e 473 del 1997, cosi' come ora novellate dalle disposizioni classificabili piu' favorevoli, costituiscono un unico blocco normativo con un'unica data iniziale di efficacia, ossia il 1 aprile 1998.

Al contrario, le disposizioni che introducono trattamenti sanzionatori piu' sfavorevoli rispetto al passato, entrano in vigore alla data dell'11 maggio 2000, cioe' quindici giorni successivi alla data di pubblicazione del decreto correttivo n. 99.

Un'altra opportuna puntualizzazione riguarda il rapporto di connessione, dal punto di vista della successione delle leggi nel tempo, tra l'art. 4 in commento e le disposizioni transitorie di cui all'art. 25 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In conformita' a quanto evidenziato in premessa, e' facile concludere che l'inciso "le disposizioni del presente decreto", rinvenibile nel testo del comma 1 dell'articolo per ultimo citato, va ora letto, alla luce delle attuali modifiche applicabili retroattivamente, nel senso cioe' di "disposizioni del presente decreto cosi' come modificate dal decreto legislativo 30 marzo 2000, n. 99".

Se ne deduce, quindi, che tutte le regole transitorie dettate dal comma 2 dello stesso art. 25, ai fini dell'applicazione delle norme del d.lgs. n. 472, vanno sempre riferite a queste ultime, lette pero' secondo l'odierna riformulazione.

Il risultato piu' rilevante, in sede di pratica attuazione, e' che d'ora in avanti il raffronto tra le diverse normative, ai fini della valutazione del trattamento piu' favorevole per l'autore delle violazioni, di cui al combinato disposto degli articoli 3 e 25, comma 2) del d.lgs. n. 472 del 1997, va operato tenendo conto, da un lato, delle disposizioni del citato d.lgs. n. 472 modificate e, dall'altro, delle disposizioni anteriori, vigenti cioe' al momento della commessa violazione o successivamente, fino al 31 marzo 1998, sempreche' naturalmente ricorra l'altro presupposto previsto dal comma 2 dell'art. 25, ossia la pendenza del procedimento alla data del 1 aprile 1998.

Alla stessa stregua, anche l'art. 12, parimenti citato dallo stesso comma 2 dell'art. 25, dovra' essere applicato ai procedimenti in corso alla data per ultimo citata, secondo pero' l'attuale versione.

Richiamando, poi, quanto gia' detto a commento delle modifiche all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, non appare superfluo sottolineare, in relazione alla regola transitoria di cui art. 25, comma 2, dello stesso decreto legislativo, che in sede di raffronto, ai fini dell'individuazione del trattamento piu' favorevole, tra la normativa anteriore al 1 aprile 1998 e quella successiva a tale data, cosi' come ora modificata, occorre tener conto con riferimento a quest'ultima, della mutata veste dell'istituto stesso della progressione, riletta secondo i nuovi criteri applicabili retroattivamente fin dal 1 aprile 1998.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.