

## Mancata emissione dello scontrino: si chiude in ogni caso

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 23 maggio 2009

confermata la posizione dell'Amministrazione Finanziaria

Con sent. n. 10960 del 13 maggio 2009 (ud. del 16 gennaio 2009), la Corte ha confermato che, nell'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, l'art. 12, D.Lgs. n. 471/1997 costituisce norma speciale rispetto al disposto del successivo art. 16 e, conseguentemente, la sanzione della sospensione della licenza, dell'autorizzazione all'esercizio, o dell'esercizio dell'attività nell'ipotesi di tre violazioni accertate nel corso del quinquennio, è irrogabile anche in dipendenza di definizione agevolata.

Infatti, osserva la Corte, *"in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 12, comma 2 (ove si prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale) ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (v. Cass., 20/10/2008, n. 25468; Cass. 24/10/2008, n. 25671; Cass., 05/02/2007, n. 2439)"*.

### Analisi e riflessioni

La problematica relativa alla mancata emissione degli scontrini fiscale è sempre stata oggetto di vivo dibattito, specialmente nell'ultimo periodo, a seguito delle numerose modifiche normative e della maggiore attenzione "sociale".

Una volta constatata l'infrazione e notificato l'atto di contestazione, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive.

In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18.

L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

In deroga all'art. 19, comma 7, del D.Lgs. n. 472 del 1997 - norma che prevede l'esecuzione delle sanzioni quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo -, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1 del 19 gennaio 2007 ha fornito agli uffici operative una serie di indicazioni:

Ø *"è ...sufficiente che siano state contestate ai sensi dell'art.16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997,*

*n. 472, nel corso di un quinquennio, tre (rectius, 4) distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, essendo stato eliminato il presupposto del definitivo accertamento delle stesse. Pertanto, diviene possibile l'applicazione della sanzione accessoria indipendentemente dal decorso dei termini per l'impugnazione dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione o dal passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale in caso di impugnazione, momenti ai quali si ricollega la definitività dell'accertamento";*

Ø rispetto al passato il trattamento sanzionatorio risulta mitigato. Infatti, per effetto delle modifiche introdotte dal decreto come convertito, la sanzione accessoria è disposta per un periodo compreso tra tre giorni ed un mese, mentre in passato poteva essere disposta per un periodo superiore, compreso tra quindici giorni e due mesi. Anche l'ipotesi "aggravata" della fattispecie in esame, che prevedeva un innalzamento della misura della sospensione per un periodo da due a sei mesi quando i corrispettivi non documentati nel corso del quinquennio eccedessero la somma di 103.291,37 euro, risulta modificata. Da un lato è stata ridotta a 50.000 euro la soglia a partire dalla quale la misura "aggravata" trova applicazione, dall'altro la sospensione può essere disposta per un periodo inferiore, compreso tra un mese e sei mesi;

Ø con riferimento agli aspetti procedurali, coerentemente con il venire meno del presupposto del definitivo accertamento delle violazioni, "è espressamente previsto che il provvedimento di sospensione sia immediatamente esecutivo, in deroga al principio di cui all'art.19, comma 7, del citato D.Lgs. n. 472 del 1997 secondo cui, invece, le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo";

Ø le nuove disposizioni trovano applicazione per "le violazioni constatate a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge di conversione. Per le violazioni già constatate alla medesima data si applicano, per espressa previsione di legge, le disposizioni previgenti. Da ciò deriva che per le violazioni constatate prima del 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione) trova applicazione la previgente disciplina, a prescindere dalla circostanza che l'atto di contestazione venga formato successivamente alla suddetta data. Peraltro, anche con riferimento alle violazioni già prima del 29 novembre 2006, si renderanno applicabili, se più favorevoli, le nuove misure sanzionatorie ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.Lvo. n. 472 del 1997"

Il punto specifico della sentenza della Corte di Cassazione qui commentata era stato già oggetto di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso la R.M. n. 150/E del 4

luglio 2007, rispondendo ad una nota di una Direzione regionale, che aveva chiesto istruzioni per la gestione di un contenzioso pendente presso la Commissione tributaria provinciale, per l'impugnazione di un provvedimento di sospensione della licenza all'esercizio dell'attività, disposto ai sensi dell'art.12, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, a seguito della mancata emissione di scontrini fiscali, è tornata sull'argomento.

La controversia si incentra sulla problematica - di portata generale - circa il legittimo esercizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del citato potere di sospensione nei casi in cui il trasgressore abbia definito in via agevolata la sanzione principale ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Le Entrate, dopo aver ripercorso il dettato normativo, e richiamato quanto già chiarito al punto 4 della circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, secondo cui la nuova disciplina, applicabile per le violazioni contestate a decorrere dal 29 novembre 2006 *"ha inciso sui presupposti di operatività dell'istituto, sul trattamento sanzionatorio nonché sulle concrete modalità di esecuzione dello stesso"*, affermano che le disposizioni di cui al D.L. n. 262 del 2006 hanno confermato che la sanzione della sospensione in questione è disposta *"anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato D.Lgs. n. 472 del 1997"*, riprendendo in tal modo la medesima previsione contenuta nel precedente testo dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

La problematica posta all'esame - come anticipato - concerne la possibilità di estendere alla sanzione in esame gli effetti della definizione in via agevolata della sanzione principale, disciplinata dall'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In forza di quest'ultima disposizione di favore il trasgressore può, infatti, definire la violazione con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e tale definizione *"impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie"*.

La R.M. n. 150/2007 ricorda che sulla specifica questione l'Amministrazione finanziaria è

intervenuta con la circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, chiarendo che la sanzione della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero all'esercizio dell'attività medesima *"va essenzialmente applicata quand'anche il soggetto interessato abbia definito in via agevolata la sanzione principale e, di conseguenza, non sia stato possibile in precedenza irrogare alcuna pena accessoria"*.

Tale posizione si fonda sull'interpretazione letterale del comma 2 dell'art.12 del D.Lgs. n. 471 del 1997, rimasto sostanzialmente immutato sul punto, in base al quale *"la sospensione di cui si tratta è disposta a prescindere dalla circostanza che siano state, o meno, irrogate le sanzioni accessorie previste dal D.Lgs. n. 472 del 1997"*.

Ne deriva che l'effetto di impedire l'irrogazione delle sanzioni accessorie a seguito dell'intervenuta definizione agevolata di cui all'art.16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 non può operare per la sanzione in argomento, in quanto quest'ultima gode di una disciplina speciale.

La R.M. diramata richiama ancora una volta un precedente giurisprudenziale di peso: la Corte di Cassazione, che, con la sentenza n. 2439 del 5 febbraio 2007, si è pronunciata sulla specifica questione, accogliendo le tesi dell'Amministrazione finanziaria ed affermando il principio che l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 non è impedita dalla definizione agevolata disciplinata dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997. I giudici di legittimità hanno evidenziato che il coordinamento dell'art.12, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 con l'art.16, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 deve essere risolto mediante il criterio della specialità. Più esattamente, *"la disposizione speciale è proprio quella contenuta nella prima norma, come emerge dalla sua collocazione sistematica. Pertanto, l'irrogazione di tale sanzione non è impedita dalla definizione agevolata"*.

La stessa Cassazione, con sentenza n. 22459 del 25 giugno 2008 (dep. il 5 settembre 2008) era nuovamente intervenuta in ordine all'applicazione della sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività per mancata emissione dello scontrino fiscale - ex art. 12, del D.Lgs. n. 471/1997 **(1)** - sostenendo che non trovava preclusione nell'applicazione la definizione agevolata di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 472/1997. La Corte osservava che ha già convincentemente precisato - precedentemente - che, *"in tema di sanzioni amministrative per*

*violazione di norme tributarie, il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 12, comma 2 - il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale - ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3, cosicché l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (v. Cass. n. 2439/07)".*

Oggi la Cassazione, ritornata sull'argomento, richiama proprio quella sentenza - la n. 2439/2007 - fatta propria dalle Entrate nella R.M. n. 150/2007 e utilizzata a fondamento del proprio pensiero, confermando quindi il pensiero dell'Amministrazione finanziaria.

Gianfranco Antico

22 Maggio 2009

## NOTE

**(1)** Come è noto, il D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, convertito in legge n. 286/2006, ha apportato delle modifiche sostanziali al procedimento di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 471/97, relativamente alle sanzioni accessorie per violazione degli obblighi strumentali. Sulla base del vecchio dettato normativo - art.12, comma 2, del D.Lgs.n.471/97 - era prevista la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi qualora fossero state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale

commesse in giorni diversi nel corso di un quinquennio. L'art. 1, commi da 8 a 8-ter, del D.L. n.262, conv. in legge n.286/06 ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie in materia di scontrino e ricevuta fiscale contenuta nell'art.12, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, incidendo sui presupposti di operatività dell'istituto, sul trattamento sanzionatorio nonché sulle concrete modalità di esecuzione dello stesso. Il maxiemendamento del cd. Collegato alla Finanziaria 2007 ha sostituito integralmente il comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs n.471/1997, prevedendo che " qualora siano state contestate ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese. In deroga all'art.19, comma 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi". Inoltre, la norma ha introdotto, dopo il comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n.471/97, come sopra sostituito, i seguenti commi: comma 2-bis. La sospensione è disposta dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente. Gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la terza violazione; comma 2-ter. L'esecuzione e la verifica dell'effettivo adempimento delle sospensioni di cui al comma 2 è effettuata dall'Agenzia delle entrate, ovvero dalla Guardia di finanza, ai sensi dell'articolo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; comma 2-quater. L'esecuzione della sospensione è assicurata con il sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto a fini fiscali. Da ultimo, l'art. 1, della Finanziaria 2008 è intervenuto per smussare le critiche dei contribuenti. In particolare, dal 1° gennaio 2008, il comma 269, dell'art. 1, ha portato da 3 a 4 il numero delle violazioni necessarie per disporre la chiusura e le stesse devono essere compiute in giorni diversi. In pratica, sotto il vecchio regime tre violazioni nella stessa giornata comportavano la chiusura dell'esercizio, oggi ne sono necessarie 4 e tutte compiute in giorni diversi. Inoltre, il comma 118 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 è intervenuto sul comma 2-quater dell'art. 12 del D.Lgs.n.471/97, norma che prevedeva che l'esecuzione della sospensione venisse assicurata con il sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto a fini fiscali. In pratica, la soppressione di tale ultimo inciso comporta che non sono più necessari i cartelli con l'indicazione "chiuso per evasione fiscale", bastando il sigillo dell'organo che procede alla chiusura, con le sottoscrizioni del personale incaricato.

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l