

Roma, 19 febbraio 2008

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

INDICE

1.	PREMESSA	3
2.	POTERI DI CONTROLLO DELL'AUDIT ESTERNO. FONTE NORMATIVA E COMPETENZA TERRITORIALE	3
3.	NATURA DEL VERBALE REDATTO DALL'AUDIT ESTERNO E DELL'ATTIVITÀ SVOLTA	5
4.	APPLICABILITÀ DELL'ISTITUTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA	5
5.	INDIVIDUAZIONE DEL TRASGRESSORE	6
6.	CUMULO GIURIDICO: DETERMINAZIONE SANZIONE UNICA	9
7.	RAVVEDIMENTO OPEROSO	11
8.	UNICITÀ DELL'ATTO DI CONTESTAZIONE	13
9.	CONTESTAZIONE DELLE VIOLAZIONI	16
10.	PROCEDIMENTI INIZIATI NEL 2006 E NON ANCORA CONCLUSI DEFINIZIONE AGEVOLATA	18
11.	OMESSA TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI	19
12.	TERMINE DI DECADENZA EX ART. 20 D.LGS. N. 472 DEL 1997	20
13.	RAVVEDIMENTO OPEROSO E MODELLO 730	21
14.	RAVVEDIMENTO IN MATERIA DI INFEDELTÀ DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE	23
15.	SANZIONI ACCESSORIE	26

1) PREMESSA

La finanziaria per l'anno 2007, legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha introdotto rilevanti novità in materia di sanzioni poste a carico dei soggetti che prestano l'assistenza fiscale e degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Con la circolare del 27 settembre 2007, n. 52/E sono state esaminate molte delle problematiche connesse alla nuova disciplina delle sanzioni previste dagli articoli 7-*bis* e 39 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ed in particolare è stato chiarito l'effetto dell'attrazione di tali sanzioni alla disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie di cui al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Tuttavia, da più parti sono giunte alla scrivente richieste di ulteriori precisazioni relativi ad aspetti procedurali non sufficientemente illustrati nella citata circolare.

Con la presente vengono, dunque, forniti le risposte ai quesiti più frequenti e rilevanti.

2) POTERI DI CONTROLLO DELL'AUDIT ESTERNO. FONTE NORMATIVA E COMPETENZA TERRITORIALE

2.1) QUESITO

In merito alla sanzione prevista dall'articolo 7-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, si chiede se, a seguito della modifiche apportate dai commi 33 e 34 dell'articolo unico della legge n. 296 del 2007 (finanziaria per il 2007) la fonte normativa che legittima l'attività di controllo svolta dagli Uffici *audit* esterno possa ancora rinvenirsi nell'articolo 13 della legge n. 689 del 1981.

RISPOSTA

Come ampiamente chiarito con la circolare del 27 settembre 2007, n. 52/E, la legge finanziaria per il 2007, ha ricondotto le violazioni previste dagli articoli

7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nell'alveo delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, con la conseguenza che devono trovare applicazione le disposizioni del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per tutte le fasi del procedimento di irrogazione.

Ciò significa, in primo luogo che è esclusa l'applicabilità dell'articolo 13 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

La fonte normativa che legittima gli Uffici dell'Agenzia a svolgere i controlli necessari alla verifica del tempestivo invio delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati si rinviene nell'articolo 8 del decreto dirigenziale 31 luglio 1998, emanato ai sensi dell'articolo 12, comma 11, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, oggi confluito nell'articolo 3 del d.P.R. 27 luglio 1998, n. 322.

2.2) QUESITO

In caso di intermediari Entratel che svolgano la propria attività in Regioni diverse da quella in cui hanno il domicilio fiscale, si chiede di conoscere se ai fini del controllo:

- l'intervento presso la sede dell'attività deve essere effettuato dalla Direzione Regionale competente per domicilio fiscale,
- oppure essere delegato dalla Direzione regionale competente per domicilio fiscale alla Direzione territorialmente competente in base alla sede di attività.

RISPOSTA

L'attività svolta dagli Uffici *audit* esterno si configura come propedeutica alle successive fasi di contestazione ed irrogazione, fasi che il novellato articolo 39, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997 riserva alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

La citata norma nulla dispone in merito alla fase della constatazione della violazione.

Si ritiene, dunque, che, in caso di esercizio dell'attività da parte dell'intermediario in più sedi distaccate la constatazione delle violazioni possa essere effettuata anche dagli Uffici *audit* esterno della Direzione regionale nel cui territorio è situata la sede secondaria, fermo restando la necessità di inviare il relativo verbale alla Direzione regionale competente per la contestazione e l'irrogazione delle sanzioni.

3) NATURA DEL VERBALE REDATTO DALL'AUDIT ESTERNO E DELL'ATTIVITÀ SVOLTA

QUESITO

L'inizio dell'attività di controllo dell'*audit* esterno sull'attività di trasmissione delle dichiarazioni pregiudica la possibilità per l'intermediario di usufruire, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, della riduzione delle sanzioni amministrative?

RISPOSTA

Ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 l'inizio delle "*attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*" non consente al contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso. Pertanto l'inizio delle attività di controllo da parte degli Uffici *audit* esterno preclude all'intermediario abilitato la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

4) APPLICABILITÀ DELL'ISTITUTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

QUESITO

In caso di tardiva od omessa trasmissione di dichiarazioni sono applicabili le disposizioni di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997?

RISPOSTA

Ai sensi del nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, le disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997 si applicano alla violazione prevista dall'articolo 7-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, soltanto “...*in quanto compatibili*”.

Al riguardo non si rinvencono particolari ostacoli all'applicazione agli atti di contestazione emessi a far data dal 1° gennaio 2007, della disposizione recata dall'articolo 16, comma 3, del citato d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui: “*Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido 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. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie*”.

Per converso non si ritiene che possa essere applicata la disposizione contenuta nell'articolo 17, comma 2, del medesimo decreto legislativo, in quanto la procedura di irrogazione immediata disciplinata da detto articolo è possibile soltanto per “... *le sanzioni collegate al tributo a cui si riferiscono*” mentre la sanzione per il tardivo o omesso invio telematico della dichiarazione non è collegata ad alcun tributo specifico, a carico del medesimo trasgressore.

5) INDIVIDUAZIONE DEL TRASGRESSORE

5.1) QUESITO

In caso di tardiva od omessa trasmissione di dichiarazioni è corretto individuare il trasgressore nel soggetto abilitato alla trasmissione telematica, indipendentemente dal soggetto che ha provveduto o avrebbe dovuto provvedere alla trasmissione telematica delle dichiarazioni?

RISPOSTA

Per le violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni commesse ai sensi dell'articolo 7-bis, la sanzione amministrativa, per espressa previsione di legge, si applica a carico dei soli soggetti indicati nel comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998 e pertanto è possibile contestare ed irrogare la sanzione per tardiva o omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Tra i soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni rientrano anche “.. *i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati*”.

Considerata, pertanto, la natura omissiva della condotta richiesta dalla violazione e l'espressa riferibilità al centro dell'obbligo di trasmettere le dichiarazioni, si è dell'avviso che la sanzione di cui all'articolo 7-bis debba essere comminata esclusivamente a carico del soggetto abilitata alla trasmissione telematica che nel caso dei centri di assistenza fiscale è il centro stesso.

5.2) QUESITO

In caso di dichiarazione trasmessa da uno studio associato a chi va contestata la violazione?

RISPOSTA

In caso di dichiarazioni trasmesse da studi associati, il soggetto abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998 e dell'articolo 8 del decreto dirigenziale 31 luglio 1998, resta, comunque, il professionista iscritto nell'apposito albo che ha assunto l'incarico alla trasmissione telematica; soltanto a suo carico è previsto l'obbligo di invio telematico delle dichiarazioni e, dunque, soltanto a suo carico può essere irrogata la sanzione prevista dall'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997.

5.3) QUESITO

Risultano applicabili, ai fini dell'individuazione del trasgressore, gli articoli 9 e 10 del d.lgs. n. 472 del 1997?

RISPOSTA

In linea teorica non si rinvencono ostacoli all'applicabilità degli articoli 9 (concorso di persone) e 10 (autore mediato) del d.lgs. n. 472 del 1997 alla sanzione prevista per il tardivo o omesso invio telematico delle dichiarazioni.

5.4) QUESITO

Si chiede di sapere se, nel caso in cui sia il contribuente a richiedere l'invio telematico della dichiarazione oltre i termini di legge per la sua presentazione, il Caf o l'intermediario possono essere assoggettati a sanzione per il tardivo invio telematico, e se gli stessi, nell'ipotesi descritta, possono avvalersi del ravvedimento operoso.

RISPOSTA

Qualora sia il contribuente a chiedere al Caf di trasmettere, oltre i termini di legge, una dichiarazione, l'invio dovrà comunque essere effettuato entro un mese (si veda la circolare 24 settembre 1999, n. 195/E e l'articolo 3, comma 7-ter, del d.P.R. 29 luglio 1998, n. 322); considerato che la tardiva presentazione della dichiarazione è interamente imputabile al contribuente, purché la trasmissione avvenga entro un mese dalla richiesta, il Caf non sarà passibile di sanzione e, dunque, non dovrà effettuare alcun ravvedimento.

5.5) QUESITO

In relazione all'ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto 18 febbraio 1999 di trasmissione delle dichiarazioni da parte di soggetti incaricati della sola trasmissione per conto di soggetti iscritti agli Ordini Professionali, a chi deve

essere effettuata la contestazione? Al professionista che rilascia l'impegno a trasmettere o al soggetto abilitato che trasmette materialmente la dichiarazione?

RISPOSTA

Nel caso in cui il professionista, per il quale l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto i requisiti previsti dall'articolo 3, comma 3, lettere a) e b) del d.P.R. n. 322 del 1998, intenda avvalersi della possibilità di far trasmettere, per suo conto, le dichiarazioni dalle società partecipate da dottori commercialisti ragionieri, periti commerciali etc., abilitate alla trasmissione via telematica delle dichiarazioni (ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 18 febbraio 1999) ma le dichiarazioni non vengano trasmesse, in virtù del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del d.lgs. 472 del 1997, occorrerà individuare se la mancata trasmissione è imputabile al professionista ovvero alla società.

Se infatti il professionista ha posto in essere tutti gli accorgimenti necessari perché la società trasmetta in tempo utile le dichiarazioni, sarà quest'ultima a dover rispondere per la tardiva od omessa trasmissione telematica.

Viceversa, qualora il professionista non abbia operato in modo da consentire alla società di trasmettere la dichiarazione, sarà il primo a dover rispondere della violazione di cui all'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997.

Qualora entrambi abbiano con il proprio comportamento concorso alla violazione troverà applicazione la regola dettata dall'articolo 9 del citato d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui: *“quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, 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, salvo il diritto di regresso”*.

6) CUMULO GIURIDICO: DETERMINAZIONE SANZIONE UNICA

6.1) QUESITO

La circolare n. 52/E del 2007 ha chiarito che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni configura una condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte da parte di quest'ultimo.

Tale violazione, pertanto, non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale; ne consegue che, tenuto conto che le disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997 si applicano solo "*in quanto compatibili*", nei casi in esame non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del citato decreto legislativo, bensì quella di cui all'articolo 8 della legge n. 689 del 1981 (che prevede in caso di più violazioni commesse con un'unica azione l'applicazione di un'unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo).

Tutto ciò premesso, si chiede come determinare la corretta sanzione unica in presenza di più violazioni della stessa natura (tardiva od omessa trasmissione telematica) che non consentono di individuare la "*violazione più grave*".

RISPOSTA

Come già chiarito dalla circolare 10 luglio 1998 n. 180/E, per "*violazione più grave*", tenuto conto dell'orientamento della giurisprudenza e della dottrina penale, si intende quella che comporta l'applicazione del trattamento sanzionatorio in concreto più grave.

6.2 QUESITO

Quando sono constatate diverse violazioni per infedele rilascio del visto di conformità relative a dichiarazioni presentate da differenti contribuenti è possibile applicare quanto disposto dall'articolo 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997?

RISPOSTA

L'articolo 12, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, stabilisce che “ ... *chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo*” soggiace alla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Come chiarito con circolare 10 luglio 1998, n. 180/E “*per la norma [...] ciò che rileva è la commissione di violazioni che, in forza del loro legame strutturale, ovvero in ragione della loro connessione funzionale ed oggettiva, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ad evasione*”.

Si ritiene, dunque, che il richiesto legame strutturale ovvero la connessione funzionale ed oggettiva tra le violazioni non possano ricorrere nel caso di più visti di conformità rilasciati in maniera infedele relativamente alle dichiarazioni presentata da differenti contribuenti e, di conseguenza, nell'ipotesi descritta non sia possibile applicare il cumulo giuridico delle sanzioni.

7) RAVVEDIMENTO OPEROSO

7.1) QUESITO

La circolare n. 52/E del 2007 ha precisato che la specifica sanzione a carico dell'intermediario può essere ridotta ad un ottavo del minimo se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni. Tanto premesso, si chiede come determinare la sanzione, in sede di ravvedimento, nel caso in cui l'intermediario abbia inviato un file contenente più dichiarazioni, considerato che la citata circolare ha precisato che la risoluzione n. 105/E del 2004 deve ritenersi attuale nella parte in cui chiarisce che la violazione punita dall'art. 7-bis è da intendersi riferita alla tardiva o omessa presentazione di ciascuna dichiarazione e non al file con il quale sono trasmessi i dati relativi a più dichiarazioni.

RISPOSTA

Così come previsto in caso di contestazione della violazione da parte dell'ufficio, l'intermediario che intende ravvedersi deve fare riferimento alle sanzioni applicabili per ciascuna dichiarazione omessa o tardiva. D'altronde resta valido il principio secondo cui ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente, ma devono essere definite singolarmente; si veda al riguardo la circolare 10 luglio 1998, n. 180/E con cui è stato chiarito che: *"...ai fini del ravvedimento, le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472, per l'assorbente rilievo che le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli uffici o enti impositori, in sede di irrogazione di sanzioni"*.

7.2) QUESITO

A quanto ammonta l'importo della sanzione che l'intermediario deve versare in caso di ravvedimento operoso ex articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 per tardivo invio di una dichiarazione (32,25 euro o 64,50 euro)?

Per le dichiarazioni modello Unico che contengono varie dichiarazioni (IVA – IRAP – Redditi) il ravvedimento in termini monetari di €64,50 (1/8 di € 516,00) va applicato ad ogni singola dichiarazione oppure al modello Unico?

RISPOSTA

L'intermediario che intende avvalersi del ravvedimento operoso dovrà corrispondere l'importo di 64,50 euro (1/8 di 516 euro) per ciascuna trasmissione telematica che risulta omessa o tardiva.

Ai fini del ravvedimento occorre però distinguere la posizione del contribuente da quella del soggetto incaricato della trasmissione telematica.

Per il contribuente, con la circolare 18 giugno 2002, n. 54/E, punto n. 17.1, è stato chiarito che: *"Ai fini della regolarizzazione della tardiva presentazione*

della dichiarazione unificata IRPEG, IRAP ed IVA, entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, è previsto il pagamento delle sanzioni ridotte ad un ottavo del minimo, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nel caso in esame è necessario procedere al pagamento della sanzione nella misura ridotta di un ottavo del minimo, prevista per ciascuna delle suddette dichiarazioni presentate tardivamente.

L'obbligo di presentazione in forma unificata delle dichiarazioni in oggetto è una mera modalità di adempimento dell'obbligo di presentazione, ferma restando l'autonomia di ciascuna dichiarazione, essendo il relativo obbligo previsto dalle singole leggi d'imposta.

Il modello Unico, in altri termini, è un modello unificato mediante il quale è possibile presentare più dichiarazioni fiscali e in particolare la dichiarazione dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dei sostituti”.

A carico dell'intermediario, invece, l'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997, prevede un'unica sanzione per il tardivo od omesso invio “*delle dichiarazioni*”.

Non vi è, dunque, simmetria tra la posizione del contribuente, a carico del quale sono previste specifiche sanzioni per la mancata presentazione di ciascuna delle dichiarazioni che confluiscono nel Modello UNICO e la sanzione posta a carico dell'intermediario per la tardiva od omessa “*trasmissione delle dichiarazioni*” che è unica.

Ciò comporta che ai fini del ravvedimento l'intermediario, in caso di mancato invio di un modello UNICO in cui sono confluite più dichiarazioni, deve versare un'unica volta la sanzione prevista dall'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997, ridotta ad un ottavo del minimo (euro 64,50) e non, come il contribuente, tante sanzioni ridotte quante sono le dichiarazioni che confluiscono in UNICO presentate tardivamente.

8) UNICITÀ DELL'ATTO DI CONTESTAZIONE

8.1) QUESITO

Il secondo periodo del novellato comma 2 dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 stabilisce che "l'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento..."; la circolare n. 52/E del 2007 ritiene che l'attributo dell'unicità vada interpretato come contestualità, in un unico atto, della contestazione delle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 241 del 1997 commesse da un medesimo soggetto nello stesso periodo, sicché in un unico atto possano confluire, ai fini della contestazione, violazioni eterogenee quanto a comportamento illecito e trattamento sanzionatorio.

Premesso quanto sopra, si chiede se, nell'ipotesi di violazioni commesse dal medesimo intermediario per più anni d'imposta, si possa procedere a contestare tali violazioni con un unico atto con cui sarà determinata la sanzione unica con ricorso all'istituto del cumulo giuridico, oppure, se si debba contestare tali violazioni con tanti atti quanti sono i periodi d'imposta, determinando la sanzione unica con il cumulo giuridico all'interno di ciascun atto.

RISPOSTA

Come chiarito con la circolare n. 52/E del 2007 per le violazioni commesse dall'intermediario non torna applicabile l'istituto del cumulo giuridico come disciplinato dall'articolo 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997. Nell'ipotesi di violazioni commesse dal medesimo intermediario in più anni solari di riferimento si devono contestare tali violazioni con tanti atti quanti sono gli anni solari nei quali sono state commesse le violazioni stesse.

8.2) QUESITO

L'attributo dell'unicità dell'atto va interpretato come contestualità in un unico atto della contestazione delle violazioni commesse in un determinato anno. Considerati i diversi tempi di contestazione delle violazioni di omessa o tardiva trasmissione e non corretta apposizione dei visti di conformità, è necessario

attendere il termine dei controlli sulle dichiarazioni prima di formare gli atti di contestazione nei confronti dei soggetti titolari di chiave *Entratel* che appongono pure visti di conformità?

RISPOSTA

L'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, dispone attualmente che, pur essendo unico l'atto di contestazione, lo stesso può essere integrato e modificato fino alla scadenza del termine di accertamento. Pertanto, come chiarito con la circolare n. 52/E del 2007, in presenza di nuovi o ulteriori elementi, di cui la Direzione regionale venga a conoscenza successivamente all'emanazione dell'atto di contestazione, si potrà procedere all'emanazione di un nuovo atto che integrerà o modificherà il precedente senza sostituirsi ad esso. Resta rimesso alla valutazione dell'organo procedente attendere l'esito dell'attività di controllo a carico dei contribuenti prima di provvedere alla contestazione della violazione all'intermediario, onde evitare il moltiplicarsi degli atti di contestazione.

8.3) QUESITO

Come deve essere inteso il requisito dell'unicità dell'atto di contestazione in caso di violazioni, commesse nello stesso periodo d'imposta, relative al tardivo o omesso invio delle dichiarazioni, imputabile al Caf, e di infedele rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione, imputabile in via diretta al responsabile dell'assistenza fiscale del centro e soltanto in via solidale al Centro stesso.

RISPOSTA

Con la circolare n. 52/E del 2007 è stato chiarito che “... *l'attributo dell'unicità vada interpretato come contestualità, in un unico atto, della contestazione delle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 241 del 1997 commesse da un medesimo soggetto nello stesso periodo*”.

Ciò significa che vi potrà essere contestualità in un unico atto soltanto per le violazioni commesse in un dato periodo d'imposta dallo stesso soggetto ed a questi direttamente imputabili.

Così, mentre il professionista abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni è soggetto direttamente responsabile sia degli omessi o tardivi invii delle dichiarazioni sia del rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e, pertanto, sarà possibile contestare con un unico atto tutte le violazioni commesse in un periodo, altrettanto non può avvenire per i Caf.

Difatti, i Caf sono direttamente responsabili per i tardivi od omessi invii delle dichiarazioni loro affidate, ma rispondono soltanto in solido con il responsabile dell'assistenza fiscale per il rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele.

Pertanto, in caso di violazioni per il rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e di violazioni per il tardivo od omesso invio delle dichiarazioni commesse nello stesso anno solare occorrerà notificare un atto di contestazione per tutte le violazioni di tardivo o omesso invio delle dichiarazioni al Caf e un atto di contestazione per tutte le violazioni di infedele rilascio del visto e dell'asseverazione al responsabile dell'assistenza, ed al Caf, in qualità di responsabile in solido.

9) CONTESTAZIONE DELLE VIOLAZIONI

9.1) QUESITO

A fronte di diverse violazioni contestate con un unico atto, un Caf può procedere alla definizione di alcune fattispecie e presentare ricorso per altre?

RISPOSTA

Si, è possibile definire solo alcune fattispecie contestate e presentare ricorso per le altre.

9.2) QUESITO

Nell'eventuale integrazione o modificazione di un atto di contestazione devono essere elencate anche le violazioni già contestate con l'atto che si va ad integrare/modificare?

RISPOSTA

Nell'atto che integra o modifica un precedente atto di contestazione è possibile richiamare le violazioni già contestate ovvero rinviare semplicemente al precedente atto di contestazione.

9.3) QUESITO

A fronte di un atto di contestazione comprendente più tipologie di violazioni, quale deve essere il criterio da seguire per la determinazione delle sanzioni ed in che modo il trasgressore può definire la controversia con il pagamento di una sanzione ridotta solo per alcune di esse?

RISPOSTA

Le sanzioni andranno calcolate secondo le disposizioni ordinarie contenute nel d.lgs. n. 472 del 1997, fatta eccezione per l'applicazione del cumulo giuridico di cui all'articolo 12, comma 1.

E', comunque, possibile definire in maniera agevolata una o alcune delle sanzioni contestate nell'atto, sebbene ciò non comporti la definizione della controversia nella sua interezza.

Qualora il soggetto intenda definire solo alcune violazioni dovrà individuare nell'atto di contestazione l'importo delle sanzioni ad esse relative e provvedere al loro versamento in misura ridotta entro il termine per la proposizione del ricorso.

9.4) QUESITO

Nell'ipotesi in cui l'ufficio abbia nel 2007 continuato a "contestare" le irregolarità ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 689 del 1981, occorre procedere alla rinnovazione degli atti?

RISPOSTA

Si, l'atto deve essere rinnovato dovendosi emettere un atto di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del d.lgs. n. 472 del 1997.

**10) PROCEDIMENTI INIZIATI NEL 2006 E NON ANCORA
CONCLUSI- DEFINIZIONE AGEVOLATA**

QUESITO

La circolare 52/E del 2007 afferma che nel caso in cui le violazioni siano state contestate prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria, ma non sia intervenuto il pagamento in misura ridotta, ovvero la sanzione non sia stata ancora irrogata, l'irrogazione dovrà essere effettuata ai sensi dell'articolo 16 del d.lgs. n. 472 del 1997. Si chiede, pertanto, se l'applicazione di tale articolo comporti l'applicazione del comma 3, che prevede che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso il trasgressore possa definire la controversia con il pagamento agevolato della sanzione, considerato che la parte aveva già avuto la possibilità di definire ai sensi della legge n. 689 del 1981.

RISPOSTA

Ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, la possibilità di accedere alla definizione agevolata inderiva dalla fase della contestazione della violazione; pertanto se tale fase risulta interamente compiuta sotto l'egida della legge n. 689 del 1981 non può esservi definizione agevolata ai sensi del d.lgs. n. 472 del 1997, atteso che il contribuente avrebbe potuto accedere all'istituto del pagamento in misura ridotta di cui all'articolo 16 della citata legge n. 689.

A seguito della notificazione dell'atto di irrogazione non è più possibile alcuna definizione agevolata.

11) OMESSA TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI

QUESITO

L'invio telematico della dichiarazione oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione è da considerarsi, per l'intermediario, omessa o tardiva trasmissione?

RISPOSTA

Ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998, , *“le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse”*.

Si ritiene che tale qualificazione possa valere esclusivamente per il contribuente, ma non per l'intermediario, atteso che sempre ai sensi del citato comma 7 le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni *“... costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”*.

Pertanto vi sarà omessa trasmissione telematica da parte dell'intermediario soltanto nei casi di trasmissione non effettuata affatto o non andata a buon fine.

Per converso, vi sarà tardiva trasmissione telematica se questa viene effettuata oltre il termine per la presentazione delle dichiarazioni, benché l'impegno alla trasmissione sia stato assunto prima della scadenza del suddetto termine.

E', infine, opportuno precisare che vi sarà tardiva trasmissione telematica per l'intermediario che effettui la trasmissione oltre un mese dall'assunzione dell'impegno, nel caso in cui l'impegno stesso sia stato assunto dopo la scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni; tanto si desume dal comma 7-ter del citato articolo 3 del d.P.R. n. 322 del 1998, secondo cui: *“le*

dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati [...] successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6”

12) TERMINE DI DECADENZA EX ART. 20 D.LGS. N. 472 DEL 1997

QUESITO

Alla luce di quanto indicato nella circolare 52/E si chiede di conoscere qual é il termine di decadenza (quinquennale o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi) entro il quale devono essere effettuati e notificati il verbale di constatazione e il successivo atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 7 *bis* del d.lgs. n. 241 del 1997. Per esempio quali sono i termini di decadenza in caso di omessa trasmissione di una dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2000 (Unico 2001 Società di persone ed equiparate)?

RISPOSTA

Come chiarito con la circolare n. 52/E del 2007, il termine di decadenza per emettere l'atto di contestazione è quello di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui: *“l'atto di contestazione [...] ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi”*. Nel caso di specie, non essendo la violazione collegata ad alcun tributo specifico il termine per la notifica dell'atto di contestazione va individuato nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere trasmessa la dichiarazione.

Ciò significa ad esempio che in caso di omessa trasmissione di una dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2000 (Modello IVA 2001),

consegnata dal contribuente in tempo utile per la sua tempestiva trasmissione telematica, la violazione dovrà essere contestata entro il 31 dicembre 2006.

13) RAVVEDIMENTO OPEROSO E MODELLO 730

QUESITO

Con la circolare n. 52/E del 2007 l' Agenzia delle entrate ha affermato che presupposto indefettibile del ravvedimento è che *"... l' adempimento omesso possa ancora essere validamente effettuato"*.

Partendo da tale affermazione è stato chiarito che l' intermediario può ravvedere il tardivo od omesso invio telematico delle dichiarazioni finché per il contribuente è ancora possibile presentare validamente la dichiarazione e, dunque, in virtù dell' articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998, nel termine massimo di novanta giorni ulteriori rispetto alla scadenza ordinaria.

In proposito si chiede di sapere come tale ricostruzione si concili con il disposto degli articoli 13, comma 1, e 15 del D.M. n. 164 del 1999, secondo cui i contribuenti titolari di reddito di lavoro dipendente adempiono al proprio obbligo dichiarativo con la presentazione del modello 730 al Caf o al datore di lavoro.

RISPOSTA

Con la circolare n. 52/E del è stato chiarito che presupposto indefettibile per il ricorso al ravvedimento è, tra l' altro, collegato con la possibilità di effettuare ancora l' adempimento omesso, tenuto conto che il ravvedimento: *"... consiste nell' effettuare spontaneamente l' adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate. Dunque, nel caso di trasmissione telematica delle dichiarazioni è necessario che la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata"*.

Partendo da tale considerazione di carattere generale è stato affermato che il soggetto che trasmette la dichiarazione per conto del contribuente può

ravvedere il mancato invio della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni, in base al disposto dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998.

Tale affermazione sicuramente corretta per le ipotesi in cui presentazione della dichiarazione e sua trasmissione telematica si configurano come adempimenti distinti ma intimamente connessi (per cui in caso di mancata trasmissione della dichiarazione la stessa si considera non validamente presentata), non tiene conto della previsione contenuta nell'articolo 13, comma 1, del D.M. 31 maggio 1999, n. 164 secondo cui: *“1. I possessori dei redditi indicati al comma 1, dell'articolo 37, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, come modificato dal decreto legislativo 28 dicembre 1998, n. 490, possono adempiere all'obbligo di dichiarazione dei redditi presentando l'apposita dichiarazione e le schede ai fini della destinazione del 4 e dell'8 per mille dell'IRPEF:*

a) entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, al proprio sostituto d'imposta, che intende prestare l'assistenza fiscale;

b) entro il mese di maggio dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, ad un CAF-dipendenti, unitamente alla documentazione necessaria all'effettuazione delle operazioni di controllo”.

In altri termini, i titolari di reddito da lavoro dipendente possono adempiere all'obbligo dichiarativo presentando il Modello 730 al sostituto o al Caf; questi ultimi sono, in seguito, tenuti alla trasmissione; a riprova di ciò si consideri che l'articolo 15 del citato D.M. n. 164 del 1999, stabilisce che: *“Il sostituto e il Caf-dipendenti rilasciano al contribuente ricevuta per le dichiarazioni presentate ai sensi degli articoli 13 e 14. **Tale ricevuta costituisce prova dell'avvenuta presentazione delle dichiarazioni stesse da parte del contribuente**”.*

Ai fini del ravvedimento, dunque, occorre tener presente che la trasmissione telematica del modello 730 all'Agenzia delle entrate è un

adempimento proprio del Caf o del sostituto e non incide sugli obblighi dichiarativi del contribuente.

Pertanto, fermo restando il principio secondo cui il ravvedimento è possibile finché è normativamente consentito provvedere all'adempimento omesso, per la trasmissione telematica dei soli modelli 730, il ravvedimento è consentito fino al 10 novembre di ciascun anno (termine ultimo per trasmettere all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni integrative), sempreché il Caf abbia provveduto nei termini a comunicare all'Agenzia (entro il 25 giugno di ciascun anno) il risultato finale delle liquidazioni ed a consegnare al contribuente (entro il 15 giugno di ciascun anno) copia della dichiarazione dei redditi elaborata e il relativo prospetto di liquidazione.

Se il ritardo con cui si procede alla trasmissione supera i novanta giorni dal termine per la presentazione del modello al Caf, il ravvedimento non avverrà più ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997, con riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo, bensì ai sensi della lettera b) del medesimo comma, con riduzione della sanzione da un quinto del minimo.

La soluzione fornita non può essere estesa ai sostituti che prestano l'assistenza poiché per essi non è prevista la possibilità di ricevere ed inviare dichiarazioni integrative.

14) RAVVEDIMENTO IN MATERIA DI INFEDELTÀ DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE

14.1) QUESITO

Con la circolare n. 52/E del 2007 è stato chiarito che, se l'intermediario o il Caf che hanno rilasciato il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele intendono ravvedere l'infedeltà devono comunicare la loro volontà al contribuente che, a sua volta *"... informato dall'autore della violazione della propria volontà di ravvedersi, potrà sanare nei termini ed alle condizioni di cui al medesimo articolo 13, comma 1, lettera b), del d.lgs. 472 del 1997 le*

irregolarità e le omissioni che hanno inciso sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo".

Si chiede, dunque, di sapere se il soggetto che ha rilasciato il visto o l'asseverazione è comunque suscettibile di sanzione se il contribuente, informato delle irregolarità riscontrate, provvede di propria iniziativa a presentare una dichiarazione correttiva o integrativa di quella per la quale erano stati rilasciati il visto o l'asseverazione.

RISPOSTA

Nel caso in cui il contribuente provveda a presentare una dichiarazione integrativa o correttiva, ai sensi dell'articolo 2, commi 8 ed 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, rispetto a quella per la quale furono rilasciati il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele, il soggetto che a suo tempo rilasciò il visto di conformità o l'asseverazione non sarà punibile per tale violazione.

Affinché il soggetto che rilascia il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele sia assoggettato a sanzione è, infatti, necessario che ricorrano due condizioni: la prima è che dalle attività di controllo e liquidazione della dichiarazione emerga un maggior debito a carico del dichiarante; la seconda è che tale maggior debito sia superiore al limite di euro 16,53.

Se il contribuente ha presentato una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, commi 8 ed 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, tale dichiarazione sostituisce quella originaria (si vedano le circolari 17 maggio 2000, n. 98/E, punto 8.1.2 e 14 giugno 2001, n. 55/E, punto 6.1). E', dunque, impossibile che si verifichi il primo dei presupposti richiesti perché possa essere applicata la sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997.

Al contrario la dichiarazione presentata dal contribuente per fruire dell'istituto del ravvedimento operoso non sostituisce ma integra quella precedentemente presentata, come chiarito con la circolare del 17 maggio 2000, n. 98/E, quesito 8.1.2 in cui si legge che *"la dichiarazione presentata al fine di*

usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso non sostituisce, ma integra la precedente dichiarazione, la quale segue tutta la procedura ordinaria”.

In tale ultima ipotesi, è, dunque, possibile che il soggetto che ha rilasciato il visto di conformità ovvero l'asseverazione in maniera infedele venga assoggettato a sanzione, semprechè dai controlli e dall'attività di liquidazione effettuate in relazione ad entrambe le dichiarazioni presentate dal contribuente emerga un debito a suo carico superiore a 16,53.

Tuttavia, se con la dichiarazione integrativa sono state eliminate le cause che hanno determinato l'infedeltà del visto o dell'asseverazione nessuna sanzione potrà essere inflitta all'intermediario o al Caf che li hanno rilasciati.

14.2) QUESITO

Con quali modalità il Caf deve informare il contribuente della propria volontà di ravvedere l'infedeltà del visto o dell'asseverazione?

RISPOSTA

Le modalità con cui informare dell'errore riscontrato da parte del Caf sono rimesse alla libera iniziativa delle parti, poiché il rapporto che lega il contribuente al Caf è di natura eminentemente contrattuale, e non incide, dunque, sul corretto e tempestivo adempimento degli obblighi di natura fiscale.

14.3) QUESITO

La circolare n. 52/E del 2007 ha chiarito che il ravvedimento dell'infedeltà del visto o dell'asseverazione può essere effettuato ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 472 del 1997, e, dunque, “... *entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione*”.

In considerazione del diverso termine previsto per la presentazione del modello 730 e del modello UNICO si chiede di sapere a quale termine occorre fare riferimento ai fini del ravvedimento.

RISPOSTA

Come chiarito con la circolare n. 52/E del 2007 “*Con riferimento, in particolare, all’individuazione del termine ultimo per il ravvedimento ed alla misura della riduzione della sanzione, la fattispecie in esame rientra tra le previsioni dell’articolo 13, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 472 del 1997 (che fa riferimento alla regolarizzazione di errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento di tributi), in base al quale la sanzione si riduce ad un quinto del minimo se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione*”.

A seconda, dunque, del tipo di dichiarazione per la quale si vuole effettuare il ravvedimento il termine scadrà il 25 giugno 2008 per i visti di conformità rilasciati in relazione ai modello 730/2007 ed il 31 luglio 2008 per i visti di conformità, le asseverazioni e le certificazioni tributarie rilasciate relativamente al modello UNICO 2007.

SANZIONI ACCESSORIE

15.1) QUESITO

Nell’ipotesi in cui un Centro di raccolta di un Caf, travalicando le proprie competenze, svolga attività di assistenza fiscale, è sufficiente, ai fini dell’eventuale emanazione di provvedimento di revoca dell’autorizzazione di cui all’articolo 39, comma 4, del d.lgs. n. 241 del 1997, la constatazione, da parte dell’*Audit*, della violazione dell’articolo 34 del d.lgs. n. 241 del 1997 e dell’articolo 16 del D.M. n. 164 del 1999, oppure bisogna attendere l’effettiva segnalazione, da parte nell’ufficio locale e nei confronti del contribuente, della violazione dell’articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997?

RISPOSTA

L'articolo 39, comma 4, del d.lgs. n. 241 del 1997, prevede che *“l'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale di cui all'articolo 33, comma 3, è revocata quando sono commesse gravi e ripetute violazioni di norme tributarie e delle disposizioni di cui agli articoli 34 e 35, nonché quando gli elementi forniti all'amministrazione finanziaria risultano falsi o incompleti rispetto alla documentazione fornita dal contribuente; nei casi di particolare gravità è disposta la sospensione cautelare”*.

La revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale ovvero al rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione è un tipica sanzione accessoria che in virtù del principio generale, sancito dall'articolo 19, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, può essere eseguita soltanto quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

Si ritiene, dunque, che la sola constatazione da parte degli Uffici *audit* esterno della circostanza che i centri di raccolta, travalicando le proprie competenze, svolgano l'attività di assistenza fiscale, non può da sola essere sufficiente per la revoca dell'autorizzazione allo svolgimento di tale attività da parte del Caf.

Tuttavia, tali segnalazioni potranno essere prese in considerazione, da parte della Direzione Regionale competente, al fine dell'adozione di un provvedimento di sospensione cautelare, prevista per le ipotesi di violazioni particolarmente gravi.

In proposito, è opportuno ricordare che nel caso in cui il centro di raccolta si trovi in una Regione diversa da quella in cui ha la sede legale il Caf, il verbale di constatazione dovrà essere inviato alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

15.2) QUESITO

La legge finanziaria per il 2007 ha modificato l'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, prevedendo l'obbligo della comunicazione dei provvedimenti sanzionatori ai competenti ordini professionali anche nei casi di tardiva

trasmissione delle dichiarazioni (oltre che nell'ipotesi di apposizione di visto di conformità infedele). Con riferimento a tale fattispecie, nel caso in cui la violazione e la contestazione nei confronti dell'intermediario siano antecedenti all'entrata in vigore della citata legge, l'Ufficio, nell'irrogare la sanzione è tenuto alla predetta comunicazione?

RISPOSTA

In virtù del principio del *favor rei* sancito dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 “*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*”.

In caso di successione di leggi sanzionatorie nel tempo è, dunque, necessario individuare quale sia la legge più favorevole; in proposito con circolare n. 180/E del 1998 è stato chiarito che: “*la valutazione della disposizione più favorevole deve essere fatta in concreto e non in astratto (tenendo, quindi, conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti eventualmente previste dalla legge), paragonando i risultati che derivano dall'applicazione delle due norme alla situazione specifica che si presenta all'esame dell'ufficio o ente impositore. Ovviamente è più favorevole la norma che, in relazione alla singola violazione autonomamente irrogabile, conduce a conseguenze meno onerose per il trasgressore*”.

Al fine di stabilire quale sia la legge più favorevole occorre, dunque, prendere in considerazione il trattamento sanzionatorio complessivo applicabile prima e dopo la modifica normativa e verificare quale dei due sia complessivamente meno oneroso per il trasgressore.

Nel caso di specie l'entità della sanzione principale per il tardivo od omesso invio telematico della dichiarazione da parte di un professionista abilitato, prevista dall'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997, non è cambiata con la novella realizzata tramite la legge n. 296 del 2006 (finanziaria per il 2007);

tuttavia a seguito di tale novella è stato previsto che per la violazione in esame, oltre ad irrogare la sanzione pecuniaria, le Direzioni Regionali dell' Agenzia delle entrate debbano anche procedere ad inviare agli ordini professionali di appartenenza dei trasgressori i provvedimenti di contestazione della sanzione in parola per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti.

Si ritiene, dunque, che tale segnalazione aggravi il trattamento sanzionatorio complessivo della violazione in parola e, pertanto, in virtù del richiamato principio del favor rei gli uffici non debbano provvedere alle segnalazioni per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della citata legge n. 296 del 2006.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.