



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

C.N.D.C.E.C.

Prot. 4958 del 12-05-2010

Tipo: PARTENZA



MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

*Relazioni Istituzionali e
Coordinamento Ordini Territoriali*

FM/me

Roma, 11 MAG 2010

**Spett.le
Consiglio dell'Ordine dei dottori
commercialisti e degli esperti contabili
di LOCRI
Via G. Matteotti, 356
89044 LOCRI (RC)**

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 496/2009 - Sanzioni per irregolare tenuta libri obbligatori sul lavoro per i sostituti d'imposta

In riferimento al quesito posto il 22 dicembre 2009 in materia di sanzioni per irregolare tenuta dei libri obbligatori sul lavoro per i sostituti d'imposta, si rileva quanto segue.

L'irregolare tenuta dei libri obbligatori del lavoro è sanzionata, in via amministrativa, sia dalla normativa fiscale che dalla normativa del lavoro.

In particolare, gli articoli 21 e 22 del DPR n. 600/73, in tema di scritture contabili dei sostituti d'imposta, stabiliscono, tra l'altro, gli obblighi e le modalità di tenuta e conservazione del libro matricola e del libro paga.

La violazione di tali disposizioni è sanzionata dall'art. 9 del DLgs n. 471/1997, ai sensi del quale "*Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa.... La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica, i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma...*".

Quanto alla normativa giuslavoristica, l'art. 21 del DPR n. 1124/1965, recante Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, disciplina, invece, l'obbligo di conservazione dei suddetti libri presso il luogo di lavoro, con divieto di rimozione anche temporanea degli stessi, nonché di esibizione all'organo di vigilanza, mentre l'omessa istituzione dei libri matricola e paga o la mancata iscrizione in essi di un prestatore d'opera, è disciplinato dall'art. 20 del medesimo DPR.

La sanzione per la violazione di detti obblighi di istituzione nonché esibizione dei libri del lavoro, originariamente disciplinata dall'art. 195 del DPR n. 1124/1965, è ora regolamentata dall'art. 1, comma 1178, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, il quale dispone che *"L'omessa istituzione e l'omessa esibizione dei libri di matricola e di paga previsti dagli articoli 20 e 21 del testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124, e dall'articolo 134 del regolamento di cui al regio decreto 28 agosto 1924, n. 1422, sono punite con la sanzione amministrativa da euro 4.000 ad euro 12.000. Nei confronti delle violazioni di cui al presente comma non è ammessa la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124."*¹

Le maggiori sanzioni stabilite dalla citata legge n. 296/2006, si applicano alle violazioni commesse a decorrere dal primo gennaio 2007. A tal proposito si evidenzia che l'omessa istituzione dei libri, diversamente dalla loro mancata esibizione, costituisce un illecito di carattere permanente e, pertanto, in applicazione del principio *tempus regit actum*, a tale omissione si applicano le sanzioni vigenti al momento della contestazione della violazione.

Ai sensi dell'art. 3, comma 3 del DL 22 febbraio 2002, n. 12, conv. dalla legge n. 73/2002, e successive modificazioni, è stabilita, inoltre, ferma restando l'applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore, una maxisanzione per *"l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria"*².

Nel caso prospettato, dunque, concorrono due normative, l'una del lavoro l'altra tributaria, e, pertanto, al fine di evitare che diventi eccessivamente onerosa la sanzione inflitta, si ritiene applicabile il principio di specialità sancito dall'art. 9, primo comma, della legge n. 689/1981, ai sensi del quale *"quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative si applica la sanzione speciale"*.

Al principio di specialità è ricondotto, infatti, il cd. principio dell'assorbimento (o consunzione), in base al quale lo stesso fatto, previsto da norme diverse, deve essere sanzionato soltanto da quella fattispecie che esprima il maggiore disvalore sociale, comprendendo interamente l'offensività della fattispecie sussunta. In altre parole, quest'ultimo criterio opererebbe quando *"lo scopo della norma che prevede un reato minore sia chiaramente assorbito da quello relativo ad un reato più grave, il quale esaurisca il significato antigiusuridico del fatto, sicché appaia con evidenza inammissibile la duplicità di tutela e di sanzione in relazione al principio di proporzione fra fatto illecito e pena che ispira il nostro ordinamento"* (Cass., sez. V, sent. n. 4093 del 5 maggio 1981)³.

Nel caso in esame, appare evidente che l'illecito contestato dalla Direzione Provinciale del Lavoro e dall'Agenzia delle Entrate è il medesimo, ovvero la mancata esibizione dei libri obbligatori del lavoro. Sebbene le norme violate possano sembrare, *prima facie*, poste a tutela di interessi differenti, il corretto adempimento degli obblighi assunti in qualità di datore del lavoro da una parte, nonché quelli assunti in qualità di sostituto d'imposta dall'altra, di fatto tutelano entrambe lo stesso bene, consistente nell'interesse degli organi preposti alla vigilanza al controllo sulla corretta osservanza delle disposizioni poste a tutela del lavoratore, attraverso la verifica del regolare assolvimento degli oneri previdenziali, assicurativi e fiscali.

L'assoggettamento di uno stesso fatto (che nella fattispecie in esame è la mancata esibizione dei libri obbligatori del lavoro) ad una duplice sanzione amministrativa comporterebbe, peraltro, anche violazione del cd. *ne bis in idem* sostanziale, ovvero il principio generale desumibile dal nostro ordinamento giuridico che *"esprime in sé un'istanza - guida di giustizia materiale che non tollera l'addebito plurimo di un medesimo fatto tutte le volte che l'applicazione di una sola delle norme in cui è*

¹ E' opportuno evidenziare che, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 39 e ss. del DL 25 giugno 2008, conv. dalla legge n. 133/2008 (istituzione del Libro Unico del Lavoro, in sostituzione dei libri matricola e paga), la normativa sanzionatoria, a decorrere dalla stessa data, è ulteriormente modificata.

² La disposizione è stata da ultimo modificata dall'art. 36-bis del DL n. 223/2006, inserito in sede di conversione dalla legge n. 248/2006. Per una esauriente disamina sull'applicabilità alla fattispecie in esame del principio del *favor rei* si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 56/E del 24 settembre 2008.

³ Cfr. "Principio di specialità e omesse ritenute: ipotesi di concorso apparente tra norme", in FiscoOggi del 2 maggio 2005.

sussumibile il fatto ne esaurisca l'intero contenuto di disvalore sotto il profilo sia oggettivo sia soggettivo: il cd. ne bis in idem sostanziale, rispondente ad una esigenza equitativa insopprimibile.⁴

E, difatti, il principio di specialità è stato, tra l'altro, recepito anche in sede di riforma dei reati tributari dall'art. 19 del DLgs n. 74/2000, ai sensi del quale *"quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale"*.

A riprova della correttezza di tale interpretazione sulla applicabilità al caso di specie del principio di specialità sancito dall'art. 9, comma primo, della legge n. 689/1981, si ritiene soccorra, altresì, il testo della richiamata disposizione contenuta nell'art. 3, comma 3 del DL 22 febbraio 2002, n. 12, laddove, nel prevedere la cd. maxisanzione in materia di lavoro irregolare, stabilisce l'applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore, escludendo, dunque, espressamente, la possibilità di applicare il principio in commento.

In conclusione, per le suesposte motivazioni, si ritiene che l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 195 del DPR n. 1124/1965 per la mancata esibizione dei libri obbligatori del lavoro debba ritenersi assorbente la sanzione stabilita dall'art. 9 del DLgs n. 471/1997 per la violazione dei medesimi obblighi di tenuta e conservazione ed, in particolare, di esibizione, delle scritture contabili del sostituto d'imposta, in applicazione del principio di specialità di cui all'art. 9, primo comma, della legge n. 689/1981.

Con i migliori saluti.

Il Dirigente
Francesca Maione



⁴ Cass. pen. Sez. Unite, (ud. 28-03-2001) 07-06-2001, n. 22902.