I requisiti psicologici (dolo e colpa) nell'ambito delle sanzioni tributarie amministrative e penali

di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 24 Agosto 2012

la possibilità di sanzionare il contribuente è condizionata dalla previa verifica di precisi requisiti psicologici e contestuali, che richiedono di graduare il livello della sua responsabilità

Aspetti generali

La sanzionabilità dei comportamenti dei contribuenti, che concretizzano violazioni delle norme tributarie, discende dalla necessità di garantire l'effettivo funzionamento delle disposizioni normative (se non assistito da una sanzione, il precetto normativo rischia infatti di essere inefficace).

Il senso della sanzione tributaria è «deterrente» ancor prima che afflittivo: essa, aggravando il peso dell'obbligo tributario (o meglio, aggiungendosi a esso), dovrebbe rendere non conveniente il comportamento evasivo.

Le sanzioni collegate alle violazioni tributarie sono classificabili nelle due tipologie delle sanzioni tributarie amministrative (comportamenti meno lesivi per l'ordinamento generale) e delle sanzioni penali tributarie (comportamenti maggiormente lesivi per l'ordinamento generale).

In ambedue i campi, la possibilità di sanzionare il contribuente è condizionata dalla previa verifica di precisi requisiti psicologici e contestuali, che richiedono di «graduare» il livello della sua responsabilità: la sanzione non dovrebbe quindi essere intesa come la risposta automatica all'infrazione, bensì come il risultato di una valutazione, che contempla circostanze quali la maggiore o minore volontarietà dell'azione / omissione, la possibilità di conoscere esattamente il comportamento corretto da adottare...

Qual è la finalità della sanzione?

In generale, le sanzioni si ricollegano a un determinato comportamento disapprovato dall'ordinamento, e hanno la finalità di ripristinare le lesioni da questo arrecate alle posizioni soggettive tutelate: in questo quadro, le sanzioni penali «riparano» un'offesa allo stesso ordine pubblico, mentre le sanzioni civili prevedono il risarcimento ovvero il ripristino

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della situazione anteriore, e le sanzioni amministrative comportano un'«afflizione» all'autore della violazione.

Nel particolare ambito del diritto tributario, taluni comportamenti – ad esempio, l'evasione fiscale – vengono sanzionati sia in via amministrativa, sia mediante specifiche norme penali.

È tuttavia evidente che differisce la fattispecie di violazione, sicché ciò che è «evasione» in sede amministrativa non lo è sempre in sede penale; anzi, nell'«ordinario» accertamento fiscale (emesso in esito a un'attività di controllo), con il quale può o meno coesistere la «vicenda» penale (a seguito di informativa di reato trasmessa all'A.G.), non trova neppure posto la nozione di evasione fiscale.

Le violazioni sanzionate in via amministrativa sono infatti definite come «infedele» od «omessa» dichiarazione, etc., mentre la previsione di un'«imposta evasa», valevole come soglia minima in presenza della quale sorge la fattispecie di reato, appare solamente nel contesto penale.

Sia in ambito penale che in ambito amministrativo-sanzionatorio assume rilevanza la volontarietà del comportamento posto in essere dal soggetto agente, che può assumere connotazioni «dolose» o «colpose», nei termini che verranno di seguito esplicati.

È inoltre evidente che la conseguenza «sanzionatoria» deve ricollegarsi alla violazione di disposizioni presenti nel diritto positivo, e non può semplicemente conseguire alle determinazioni dell'amministrazione prive di supporto normativo: se tale principio è vero per le sanzioni amministrative, è assolutamente inderogabile per quanto attiene alle sanzioni penali (in base al principio di legalità).

La colpevolezza nel sistema sanzionatorio tributario

La normativa sanzionatoria tributaria, volta alla personalizzazione dell'illecito tributario, si impernia sull'articolo 5 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, relativo al principio di colpevolezza. Per colpevolezza è definito l'insieme dei criteri che consentono di muovere al soggetto agente una contestazione per avere commesso il fatto antigiuridico [1].

Il D.Lgs. n. 472/1997 ha accolto la concezione psicologica della colpevolezza, cioè la teoria secondo la quale la nozione in esame è identificata come il nesso psichico tra il fatto e l'autore dello stesso, nelle forme del dolo e della colpa [2]. Il requisito della *«suitas»* consiste nella coscienza e volontarietà della condotta in capo all'autore dell'illecito. Quanto all'elemento psicologico, esso può assumere in campo amministrativo – tributario i caratteri del dolo o della colpa.

La circolare 10.7.1998, n. 180/E, focalizza come segue tali nozioni, in quanto utilizzabili dal Fisco:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. il **dolo** può ricondursi al c.d. «dolo specifico»; in base alla lettura testuale dell'art. 5, quarto comma, del D.Lgs. n. 472/1997, sembra infatti che non possa considerarsi doloso il comportamento che, pur violando la legge tributaria, non sia stato adottato intenzionalmente a tale scopo;

2. la **colpa** sorge quando l'illecito è «contro l'intenzione», ovvero si verifica per negligenza, imprudenza, imperizia o inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

Nell'impianto del decreto legislativo di riforma, *«la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione; fissa, cioè, il principio di personalità della sanzione individuando, quale centro d'imputazione di conseguenze giuridiche, la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario».*

L'art. 5, primo comma, del decreto legislativo, riprende la previsione dell'art. 42, ultimo comma, del codice penale, relativa alla responsabilità nelle contravvenzioni, e quella dell'art. 3, primo comma, della L. 24.11.1981, n. 689, prevedendo che ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

Perché sorga responsabilità sanzionatoria amministrativa, è pertanto necessario che la violazione sia stata commessa quanto meno con colpa.

Si osserva che, in forza di una previsione inserita sia nello *Statuto del contribuente* (L. n. 212/2000), è prevista la non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie in presenza di situazioni di incertezza (causate da prassi assenti o contrastanti, dalla giurisprudenza non univoca, etc.).

In campo penaltributario è invece radicalmente esclusa la possibilità di punire un comportamento posto in essere in buona fede dal contribuente, dato che ogni fattispecie delittuosa prevista dal D.Lgs. n. 74/2000 presuppone il dolo specifico di evasione.

Il divieto di irrogare sanzioni al contribuente che si uniforma al parere reso dall'amministrazione

La richiesta all'amministrazione finanziaria in ordine al comportamento corretto da tenere nell'esecuzione degli obblighi tributari da parte del contribuente richiede la buona fede delle parti, nell'ambito di un rapporto trasparente che non ammette possibilità di abuso e malafede.

In cambio, il contribuente può ottenere la «validazione» della propria posizione, previa esposizione della problematica di tipo interpretativo, ovvero di uno stato di fatto con riferimento al quale venga chiesta la disapplicazione di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

disposizioni specifiche antielusive.

Come è noto, le potenziali vertenze con il Fisco possono essere evitate dai contribuenti mediante l'esperimento della procedura di **interpello**; in tale contesto assumono rilevanza:

- l'**interpello ordinario**, *ex* art. 11, L. n. 212/2000, riferito a questioni di interpretazione delle norme tributarie;
- l'**interpello antielusivo**, a norma dell'art. 21 della L. n. 413/1991, riferito alla prospettazione di comportamenti ritenuti «a rischio» di elusione, e finalizzato a ottenere rispetto a tali comportamenti il *placet* dell'amministrazione;
- l'**interpello CFC**, finalizzato a evitare la tassazione in Italia dei redditi emergenti in capo alle società controllate e collegate stabilite all'estero (dapprima nei soli Stati e territori c.d. *black list*, e in epoca recente anche in altri Stati e territori, ricorrendo determinate condizioni);
- la **procedura di disapplicazione** *ex* art. 37-*bis*, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973 (c.d. *«interpello disapplicativo»*), finalizzata alla disapplicazione nel caso specifico di disposizioni antielusive, che ha assunto un ruolo cruciale nell'ambito della disciplina delle società non operative (art. 30, L. n. 724/1994) e in perdita sistemica (art. 2, D.L. 13.8.2011, n. 138).

All'amministrazione è preclusa la possibilità di irrogare sanzioni nei confronti del contribuente che si è adeguato all'orientamento espresso in sede di interpello ordinario, ovvero al silenzio-assenso eventualmente formatosi.

In ambito penale tributario, occorre tener conto dell'art. 15, D.Lgs. 10.3.2000 n. 74, il quale esclude la punibilità delle *«violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione»*.

La disposizione, che opera al di fuori dei casi di esclusione della punibilità per effetto dell'art. 47, terzo comma, del c.p. (errore sul fatto), è in linea con l'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, che prevede un'analoga ipotesi di non punibilità sanzionatorio – amministrativa nel caso di violazioni determinate da incertezza interpretativa.

Se gli uffici fiscali ritengono non applicabile la sanzione amministrativa, in applicazione del predetto art. 6 del D.Lgs. 472/1997, devono, per coerenza, astenersi dal comunicare notizia di reato al giudice penale.

L'adeguamento al parere reso in sede di interpello antielusivo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A norma dell'art. 16 del D.Lgs. 74/2000, non sono punibili le condotte di quei contribuenti che, avvalendosi della procedura di cui all'art. 21, commi 9 e 10, della L. 30.12.1991, n. 413, si siano adeguati ai pareri espressi dal Ministero delle Finanze (allo stato, dalla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate), ovvero dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (ormai soppresso in attuazione dell'art. 29 del D.L. n. 223/2006).

Il D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. n. 2 del 28.1.2009 [art. 16, primo comma, lettere a) e b)] è intervenuto «omogeneizzando» gli effetti del silenzio dell'Amministrazione a quelli previsti per l'interpello ordinario, ossia prevedendo – attraverso l'integrazione del nono comma dell'art. 21 sopra richiamato - che la mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio assenso.

Qualora si sia formato il silenzio-assenso per mancata risposta nei termini stabiliti, non costituisce reato l'aver compiuto le operazioni di natura tributaria nei termini indicati nell'istanza di interpello.

Tale scriminante trova la propria *ratio*, evidentemente, nell'impossibilità di ravvisare l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione in presenza di un'istanza preventiva rivolta all'Amministrazione, alla quale vi sia stata risposta positiva (implicita – tramite il silenzio «significativo» -, o esplicita).

Pur non essendo espressamente estesa all'interpello ordinario, la medesima scriminante dovrebbe poter operare «di fatto», poiché tale interpello prevede la sottoposizione al Fisco di un'ipotesi interpretativa, opportunamente descritta in tutti i suoi aspetti, causando, tra l'altro, in caso di risposta positiva o di silenzio – assenso, la nullità degli atti impositivi o sanzionatori difformi.

L'efficacia penale dell'interpello ordinario

Gli effetti penali dell'interpello ordinario differiscono da quelli attribuiti all'interpello antielusivo: mentre, infatti, per l'interpello *ex* art. 21, L. 413/1991, l'art. 16, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, prevede una vera e propria scriminante (o causa di giustificazione od esimente o causa di non punibilità) - come risulta dall'inequivoca espressione adoperata (*«non dà luogo a fatto punibile»*) - ossia un fenomeno in forza del quale il fatto nasce *ab origine* come lecito, non altrettanto può affermarsi per l'interpello ordinario.

Come è stato autorevolmente rilevato[3], il comportamento del contribuente che si conformi a una pronuncia dell'Amministrazione *ex* art. 11, L. 212/2000, comporta la semplice inapplicabilità delle sanzioni (non è infatti disposto che tale comportamento non da' luogo a fatti punibili penalmente).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

È stato altresì osservato che *«nel testo primitivo dell'art. 11, comma 3, citato - come risulta dall'esame dei lavori parlamentari - si parlava di "sanzioni amministrative". Poi il legislatore si è accorto che, non essendovi in tal caso l'"ombrello" dell'art. 16 del D.Lgs. n. 74, bisognava mettere il contribuente al riparo da ogni rischio penale, e quindi si è tolto l'aggettivo "amministrative", appunto per ricomprendervi le sanzioni penali».*

Tale sistemazione potrebbe originare i seguenti problemi applicativi, dato che il riconoscimento della fattispecie penale, e l'applicazione delle conseguenti sanzioni, è affidata all'Autorità giudiziaria, e non all'Amministrazione fiscale, che invece si pronuncia in sede di interpello.

Pertanto:

- se il contribuente riceve in sede di interpello una risposta negativa, *«non è detto che per ciò solo commetta reato, dovendo poi, caso per caso, decidere il giudice penale se siamo in presenza, ad esempio, di "dichiarazione fraudolenta" (art. 3 del D.Lgs. n. 74) o di "dichiarazione infedele" (art. 4 del D.Lgs. n. 74)»* [4] ;

- se il contribuente riceve invece dall'Amministrazione una risposta positiva, *«… potrebbe verificarsi che il giudice penale non concordi con l'Amministrazione finanziaria, e quindi che, mentre quest'ultima non può emanare atti a contenuto impositivo o sanzionatorio, sia egualmente aperto un procedimento penale»* [5] ;

- se, infine, il contribuente non riceve risposta, è prevista dalla norma l'impossibilità di «irrogare sanzioni», in generale, e quindi anche sanzioni penali, anche se appare lessicalmente incongruo il riferimento alla «irrogazione» (espressione tipica del diritto amministrativo); ciò nonostante, *«malgrado la rilevante divergenza contenutistica rispetto all'espressione usata dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74, siamo in presenza di una causa di non punibilità»*.

Comunque, la mancata applicazione delle «sanzioni», con possibile riferimento anche a quelle penali, è prevista solo nel terzo comma dell'art. 11, L. 212/2000, ossia nel solo caso del contribuente che non abbia ricevuto risposta nei termini.

Se invece la risposta è stata ricevuta (art. 11, c. 2), la norma fa esclusivo riferimento ad atti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria e non contiene alcuna espressione generica suscettibile di ricomprendervi le sanzioni penali, sicché non è espressamente prevista alcuna impunità penale per chi si è uniformato alla risposta del Fisco.

La volontà di violare le norme presuppone la possibilità di conoscerle

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sotto il profilo strettamente logico, appare chiaro che la stessa possibilità che vi sia una violazione cosciente e intenzionale (dolo), ovvero causata da imperizia, negligenza, imprudenza, sorge quando concretamente la norma – della quale è posta in essere la violazione – sia conosciuta o conoscibile.

Le disposizioni normative, in generale, non sono presenti «ontologicamente» in natura, ma derivano da un'elaborazione umana, sono concepite, votate, approvate da organismi a ciò preposti, e possono contenere precetti e statuizioni di non facile comprensione, che necessitano di un lavoro ermeneutico.

Il campo tributario in particolare è un settore nel quale, spesso, lo stesso adempimento degli obblighi richiesti dalla normativa non è cosa semplice, occorrendo coordinare istituti, adempimenti relativi a diversi ambiti impositivi, ciascuno dei quali ha le proprie regole di funzionamento, diverse scadenze, etc.

La norma tributaria si pone quindi di fronte a una sorta di bivio comportamentale, giacché: 1) da un lato, essa può essere «abusata» facendo leva sul suo carattere incerto, sempre interpretabile (elusione, abuso del diritto); 2) dall'altro, essa può ingenerare nei contribuenti seri dilemmi interpretativi, generalmente affrontabili ricorrendo all'istituto dell'interpello.

In ogni caso, la mancata, erronea, incompleta conoscenza delle norme, che discenda da un'incertezza quanto alla loro interpretazione: a) determina in capo all'amministrazione un obbligo di informazione che le compete in base allo *Statuto*; b) si pone a fondamento della non punibilità degli autori di violazioni tributarie, nei termini sopra specificati.

Gli orientamenti della Cassazione in materia

Si segnala in questa materia specifica la recente sentenza Cass. 23.3.2012 n. 4685, relativamente al recupero di IVA per la vendita di un terreno ritenuto edificabile (anziché agricolo) dall'amministrazione.

Nel pronunciarsi proprio sul punto dell'incertezza interpretativa quale causa di non punibilità, la Corte ha osservato quanto segue[6]:

- l'*«incertezza normativa oggettiva tributaria»* è *«la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie»;*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- *«l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dall'art. 6 DLgs 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione»*;

- *«l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria».*

I fatti-indice di tale incertezza normativa con carattere di oggettività (un'oggettività in senso lato, che richiede comunque l'accertamento e la valutazione del giudice) sono quelli di seguito individuati dalla S.C.:

1. difficoltà nell'individuazione delle disposizioni normative, *«dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge»*;
2. *«difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica»*;
3. difficoltà di determinazione del **significato** della formula dichiarativa individuata;
4. mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà;
5. mancanza di una prassi amministrativa o adozione di prassi amministrative contrastanti;
6. mancanza di precedenti giurisprudenziali;
7. presenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, *«magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale»*;
8. contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
9. contrasto tra opinioni dottrinali;
10. adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Tali fatti-indice (alcuni solamente dei quali potrebbero ricorrere nel caso specifico) *«devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili».

Considerazioni di sintesi

A rischio di andare fuori tema, il presente contributo ha inteso consegnare ai lettori qualche spunto di riflessione sui requisiti che devono accompagnare la fattispecie di violazione (amministrativa e penale), quanto al diverso grado di volontarietà / intenzionalità dell'atto.

A questo livello di discussione, è evidente che una dichiarazione infedele a scopo di evasione fiscale è pienamente volontaria (volontariamente ho omesso di indicare dei redditi che ho in realtà conseguiti); differente è invece il caso in cui, ad esempio, una procedura di rivalutazione sia divenuta inefficace perché ho omesso o non adempiuto correttamente un determinato obbligo amministrativo, che sono successivamente è stato chiarito dalla prassi.

Come avvertenza pratica, dato il peso che le sanzioni possono assumere, ma anche nella prospettiva del chiarimento di comportamenti che possono essere assunti come pienamente leciti per l'ordinamento tributario, potrebbe essere raccomandato l'utilizzo di tutte le procedure volte alla trasparenza nei rapporti tra fisco e parti private, a cominciare dall'interpello.

Se, infatti, il contribuente pone in essere tali procedure e «scopre le carte» di fronte all'amministrazione, nel presupposto dell'assoluta buona fede, non può certo dotarsi di un «salvacondotto tributario» generale, ma certo può evitare le contestazioni inutili (che comunque porterebbero con sé il rischio di sanzioni e recuperi a imposizione, nell'ambito dell'attività di accertamento, strascichi contenziosi, etc.).

In tale prospettiva, occorre tener conto del fatto che le sanzioni, ma anche la contestazione da parte del fisco di un determinato comportamento assunto come non corretto, poggiano su un *humus* di «non trasparenza» tra le parti, nel quale l'ignoranza incolpevole esclude la configurabilità di una responsabilità sanzionatoria.

24 agosto 2012

Fabio Carrirolo

1 Cfr. *«Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria»*, AA.VV., a cura di F. Moschetti e L. Tosi, CEDAM, 2000, p. 159.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2 Alla luce degli articoli 4 (sui presupposti dell'imputabilità) e 6 (ove sono previste le cause di non punibilità) del menzionato decreto, occorreranno, oltre al nesso tra fatto e autore, le ulteriori condizioni della capacità di intendere e volere e della conoscenza o conoscibilità della norma violata.

3 Le considerazioni che seguono sono tratte da I. Caraccioli, *«Interpello "ordinario" ed interpello "speciale": diversi effetti penali e necessità di coordinamento»*, Il Fisco n. 41 – 6.11.2000, pag. 12375.

4 Caraccioli richiama come esempio *«… una complessa problematica di deducibilità di dati costi, che il parere ritenga non attuabile. Per il semplice fatto che il contribuente li ha egualmente dedotti, non è detto che sia per forza realizzato il delitto di cui all'art. 4, potendo il giudice interpretare l'espressione "elementi passivi fittizi", ivi contenuta, con riferimento ai soli costi realmente inesistenti»*.

5 Sempre secondo l'Autore delle osservazioni riportate, «*un pubblico ministero particolarmente repressivo potrebbe ipotizzare una "collusione" tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, o comunque potrebbe dare alla questione interpretativa una risposta del tutto diversa, e quindi disinteressarsi totalmente del diverso parere dell'Amministrazione finanziaria»*, e «*c'è solo da sperare che il G.U.P. non disponga il rinvio a giudizio, ovvero che il Tribunale assolva per mancanza del dolo di evasione»*.

6 Richiamando i seguenti precedenti giurisprudenziali: Corte Cass. 28.11.2007 n. 24670 ; id. 21 marzo 2008, n. 7765; id. 11.9.2009 n. 19638.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D