

Controlli fiscali: cos'è la «violazione»? Sanzioni e comportamenti in buona fede

di Fabio Carriolo

Premesse

L'esito di un'attività di controllo fiscale non rappresenta la conclusione, ma semmai l'inizio di un percorso entro il quale i contribuenti dispongono di vaste possibilità di contestazione e difesa: si consideri infatti che la pretesa tributaria viene a formarsi (soprattutto nell'ambito della rettifica dei redditi e del volume d'affari delle imprese) in un contesto altamente incerto, in punto di fatto e sotto il profilo giuridico-interpretativo.

Spesso, poi, il controllo non conduce all'emersione di un *quantum* propriamente «evaso», ma piuttosto alla contestazione di un «disallineamento» tra i valori dichiarati «secondo i verificatori» e «secondo l'impresa» (ovvero il suo consulente). Di fronte a due o più possibili interpretazioni controverse, tutte fondate in linea di principio e in assenza di chiare indicazioni di prassi, è infatti evidente che non possa riconoscersi alcuna «violazione» in senso lato: come potrebbero essere violate delle disposizioni non chiare, tali da indurre in errore?

Appunto in ciò sta il senso della previsione inserita nello *Statuto del contribuente*, che prevede la non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie in presenza di situazioni di incertezza (causate da prassi assenti o contrastanti, dalla giurisprudenza non univoca, etc.).

Ma anche in campo penaltributario è difficile pensare alla punizione di un comportamento posto in essere in buona fede dal contribuente, e perciò l'applicazione della sanzione penale da parte del giudice è subordinata al riscontro del dolo specifico di evasione.

Aspetti generali

Può essere considerato un principio generale, azionabile in ogni sede, quello in base al quale la sanzione rappresenta l'«effetto» (non desiderato dall'agente, ma eventualmente da esso preveduto) di un comportamento disapprovato dall'ordinamento.

Le sanzioni si ricollegano insomma al comportamento, 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 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 esplicitati.

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 antiggiuridico¹.

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 colpa². 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:

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.

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.

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.

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.

Il secondo periodo del primo comma, che richiama la regola valevole in tema di responsabilità professionale (art. 2236, c.c.), esclude altresì che la semplice colpa rilevi al fine di configurare una violazione punibile a carico del consulente eventualmente in concorso con il contribuente o con l'autore della violazione, quando l'attività richiestagli attenga alla soluzione di problemi complessi.

Conseguentemente, la limitazione della responsabilità non riguarda lo svolgimento, da parte di soggetti investiti anche di attività di consulenza, di compiti di carattere esecutivo che non implicino la soluzione di problemi interpretativi o di compiti complessi.

La limitazione della responsabilità al dolo e alla colpa grave non riguarda solamente i soggetti esercenti una libera professione (ragionieri o dottori commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, etc.), poiché la consulenza tributaria è attività non protetta, sicché rispondono delle violazioni solamente per dolo e colpa grave anche i responsabili delle associazioni di categoria che forniscano ai propri associati attività di consulenza. Sono invece escluse dalla limitazione della responsabilità le attività consulenziali compiute dai dipendenti del contribuente quando lo svolgimento delle stesse sia stato loro delegato in modo formale con i requisiti idonei a trasferire la

responsabilità presunta addossata dall'art. 11, secondo comma, al contribuente medesimo o al suo rappresentante.

Il principio di legalità

L'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 si occupa del principio di legalità, ma il suo contenuto è in realtà più ampio rispetto a quanto dichiarato dalla rubrica.

In particolare, da esso risulta che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione punibile dev'essere riservata al legislatore, escludendo la possibilità di integrazione analogica.

Il primo comma dell'articolo riguarda il principio dell'irretroattività della norma sanzionatoria, già fissato:

- per le sanzioni penali, dall'art. 25, secondo comma, Cost.;
- per le sanzioni amministrative in genere, dall'art. 1 della L. 24.11.1981, n. 689.

Sulla base di tale principio, nessuna violazione della norma tributaria può dar luogo all'irrogazione della sanzione se la relativa previsione legislativa non era in vigore al momento in cui essa è stata commessa.

È altresì esclusa la retroattività anche delle eventuali norme peggiorative rispetto a sanzioni già esistenti. I commi secondo e terzo dell'articolo introducono infatti nel sistema sanzionatorio tributario il principio del *favor rei*, conseguente all'abolizione dell'opposta regola dell'«ultrattività» incardinata nell'art. 20 della L. 7.1.1929, n. 4.

In attuazione di tale principio, salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che in base ad una legge sopravvenuta non costituisce più violazione punibile.

Al di là delle ipotesi di deroga legislativa, il principio del *favor rei* trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, giacché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute.

La disposizione richiamata è applicabile sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui sia eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria.

Al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, la predetta C.M. n. 180/1998 opta per gli stessi criteri comunemente seguiti in diritto penale, tenendo comunque presente la specificità della materia tributaria. La valutazione della disposizione più favorevole deve quindi 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.

Le cause di non punibilità

Secondo l'art. 6 del D.Lgs. 472/1997, se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, e l'errore non è determinato da colpa, l'agente non è responsabile.

È inoltre precisato che le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili.

In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal D.Lgs. 8.10.1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il 5%.

A tale proposito, si rende opportuno un richiamo alla norma penal-tributaria, e in particolare all'art. 7, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, ove è disposto che "non danno luogo a fatti punibili" le valutazioni estimative, singolarmente considerate, che differiscono in misura inferiore del 10% rispetto a quelle corrette.

In sintesi, le «valutazioni estimative» (ovvero le stime) difformi (in quanto suscettibili di generare maggiori componenti di reddito

negativi, o minori componenti positivi, e pertanto un minor imponibile fiscale) sono punibili:

1. ai fini sanzionatori amministrativi, se superano il 5%;
2. ai fini penali, se superano il 10%.

L'abrogazione delle sanzioni per le violazioni «meramente formali»

Secondo quanto è stato posto in evidenza nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 3.8.2001, n. 77/E (par. 3.1), l'art. 10, terzo comma, dello *Statuto del contribuente* (L. n. 212/2000), ha previsto la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una «*mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*».

In attuazione di tale previsione, il comma 5-bis dell'art. 6, D.Lgs. 472/1997 dispone la non punibilità delle violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione.

Secondo la pronuncia di prassi, la natura meramente formale è più facilmente riscontrabile «*nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo*».

Per stabilire in concreto la punibilità, o la non punibilità, delle violazioni, gli uffici fiscali sono tenuti a compiere una valutazione con riferimento ai singoli casi specifici, per stabilire se gli illeciti commessi abbiano o no causato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Può quindi verificarsi, secondo l'esemplificazione contenuta nella circolare, che «*violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni (...), non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio*».

L'esimente non è comunque ritenuta applicabile per quelle violazioni formali che hanno ad oggetto la presentazione - entro termini

normativamente predeterminati - di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo (come, ad esempio, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in assenza di imposte).

Inoltre, restano sanzionabili le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo «è palese per essere quest'ultima già iniziata» (a titolo esemplificativo, le violazioni consistenti nella mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o nell'inottemperanza all'invito a comparire in ufficio).

Allo stesso modo, rimane punibile l'omessa tenuta delle scritture contabili prescritte dalle leggi in materia di imposte sui redditi e di IVA, e il rifiuto da parte del contribuente della medesima documentazione richiesta in sede di accesso.

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

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.

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.

Tale previsione può ricollegarsi all'aspettativa ingenerata nel contribuente dalla risposta - o dal silenzio significativo - del Fisco, il quale in tale ipotesi è addirittura «certo» della portata e dell'ambito applicativo delle norme, poiché è in possesso del parere «ufficiale»

dell'Ente che presiede alla determinazione delle regole applicative del tributo e alla gestione delle varie fasi, anche autoritative, del rapporto d'imposta.

In ambito penal-tributario, la norma parallela è recata dall'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'analogia 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

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 rilevato³, 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).

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*

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.

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 “amministrativo”, 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 all'«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».*

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».*

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, secondo comma), 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.

In generale, la problematicità nell'attribuire un contenuto concreto a taluni requisiti della fattispecie penale (come, ad es., quello di «imposta evasa») dovrebbe indurre alla prudenza l'ufficio fiscale, *«...anche perché la segnalazione all'Autorità giudiziaria di un fatto penalmente irrilevante non crea responsabilità a nessun titolo, mentre l'omessa denuncia di un fatto di rilievo penale può aprire la strada ad un'incriminazione per omessa denuncia»*⁶.

Nella circolare n. 50/E del 2001, l'espressa menzione della rilevanza penale per il solo interpello antielusivo ha generato in taluni il dubbio che, invece, l'interpello ordinario non possa esplicare alcun effetto penale.

Ben difficilmente, però, potrà essere riscontrato il dolo di evasione nei confronti di un contribuente che si sia limitato a realizzare un'operazione approvata in via preventiva dall'Amministrazione.

Qualche problema potrebbe sorgere, tuttavia, in considerazione della diversità soggettiva dell'Organo che riconosce od esclude l'elemento psicologico (il giudice penale) rispetto a quello che compie l'accertamento tributario (l'ufficio fiscale), eventualmente inoltrando comunque all'A.G. - in via prudenziale - la notizia di reato.

Neppure il decreto ministeriale attuativo (D.M. 26.4.2001, n. 209) ha espressamente escluso la punibilità penale in presenza di interpelli positivi o di silenzio-assenso formatosi, né la non punibilità di

⁶ Cfr. P. Corso, «La segnalazione del delitto tributario all'Autorità giudiziaria», Corriere Tributario n. 20/2001, pag. 1495.

fattispecie che sono state «censurate» dall'amministrazione in via preventiva (attraverso l'interpello) ovvero successiva (attraverso le attività di controllo ed accertamento).

Da ciò consegue che, trattandosi di materia penale, soggetta a riserva di legge, e non essendovi a riguardo norme specifiche, potrà aversi solamente un «sindacato» del giudice sulla sussistenza o sull'assenza del requisito psicologico del dolo di evasione, bastante a decidere la punibilità dell'autore del comportamento, a prescindere dalle risultanze dell'indagine strettamente fiscale⁷.

I rilievi sulla competenza e sull'inerenza

Alla luce della breve ricostruzione normativa compiuta e dei principi evidenziati, può essere utile una disamina di quelle attività di controllo e accertamento che non conducono all'emersione di vera e propria «evasione», ma piuttosto di violazioni non incidenti, ovvero incidenti solo in potenza, sulla determinazione del tributo e/o sullo svolgimento dei controlli.

In primissimo luogo, deve evidenziarsi che l'applicazione dei sunnominati requisiti psicologici (dolo e colpa, diversamente graduata) consegue non solamente al riscontro dell'«evasione fiscale» (ambito penale), ma anche alla contestazione di violazioni amministrative, non accompagnate da alcun «dolo specifico».

In tale situazione, il comportamento semplicemente «colposo» del contribuente è sufficiente a rendere applicabile la sanzione.

In determinate situazioni-limite, però, appare dubbio persino che vi sia una «lesione» atta ad essere riparata attraverso una sanzione.

Si considerino, a titolo esemplificativo, le seguenti ipotesi:

- rilievo sulla competenza di un componente reddituale negativo, che anziché al periodo d'imposta X andava imputato al periodo d'imposta X-1;
- rilievo sull'inerenza di un componente reddituale negativo, che anziché al soggetto Y andava imputato al soggetto Z.

Nel primo caso, l'esigenza di evitare concrete situazioni di doppia imposizione economico-giuridica imporrebbe di riconoscere il componente reddituale negativo (non dedotto nel periodo d'imposta

⁷ Cfr. I. Caraccioli, «Gli effetti penali dell'«interpello ordinario» dopo il regolamento e la circolare», *Il Fisco* n. 26 - 2.7.2001, pag. 8958.

X-1) *ex post*, mediante la rettifica della dichiarazione fiscale.
Nel secondo caso, l'esigenza di evitare la doppia imposizione economica richiederebbe la rettifica della dichiarazione di Z a favore del contribuente.

Si tratta insomma di attività di controllo e accertamento il cui esito - nei termini della rettifica degli imponibili dichiarati e del conseguente recupero a tassazione - condurrebbe a un'ulteriore lesione dell'ordinamento, da «ricomporre» come sopra evidenziato.

L'elusione fiscale è sanzionabile?

Come si è visto sopra, l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 si occupa del principio di legalità; in particolare, da esso risulta che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione punibile dev'essere riservata al legislatore, escludendo la possibilità di integrazione analogica.

Alla luce di tale principio, il comportamento elusivo appare non sanzionabile in quanto tale, ma semmai in ragione dei suoi riflessi nel momento dichiarativo (per quanto i dubbi permangano, giacché in essa non è posta in essere alcuna violazione diretta della norma tributaria).

Non sembrerebbero invece sussistere problemi quanto al riscontro della colpevolezza del soggetto agente, secondo i criteri di cui all'art. 5 del decreto legislativo: per colpevolezza è definito l'insieme dei criteri che consentono di muovere al soggetto agente una contestazione per avere commesso il fatto anti-giuridico⁸, e certamente - nel contesto dell'elusione - esiste una «volizione», e - anzi - una preordinazione e una progettazione del comportamento «abusivo».

Come è stato evidenziato in dottrina⁹, esistono un'elusione «generica», priva di norme esplicite di contrasto («mera elusione»), e un'elusione «codificata», che si connota quale «illecito» perché costituisce violazione di specifiche disposizioni tributarie. Mentre la prima appare concettualmente in contrasto con l'idea della sanzione correlata a una condotta illecita secondo la normativa vigente, per la seconda - evidentemente - non sussisterebbero problemi di sorta: a tal punto si

⁸ Cfr. F. Moschetti - L. Tosi (a cura di), «Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria», CEDAM, 2000, p. 159.

⁹ Cfr. L. Del Federico, «Elusione e illecito tributario», *Il Corriere Tributario* n. 39/2006, pp. 3110 e ss.

tratterebbe però non di elusione nel senso fatto proprio dal primo comma dell'art. 37-*bis* (sotto il profilo dell'«aggiramento»), bensì di una violazione diretta della normativa (ossia di una norma antielusiva specifica, eventualmente «disapplicabile» dall'Amministrazione su richiesta del contribuente, a norma dell'ottavo comma del medesimo articolo).

Secondo la dottrina cui si è fatto richiamo, « ... *la punibilità dell'elusione, sia in ambito amministrativo, sia in ambito penale, non si basa su specifiche norme sanzionatorie (del tutto inesistenti), quanto piuttosto sul ruolo che l'art. 37-*bis*, e le altre norme antielusive, rivestono nella determinazione dei tributi e nell'autoliquidazione da parte dei contribuenti*».

Valorizzando la natura meramente procedimentale della norma, è altresì osservato che il contribuente non è tenuto ad applicarla in sede di autoliquidazione, e che il disconoscimento consegue all'atto di accertamento, sicché imposta - o la maggiore imposta - risulta dovuta solo in seguito al controllo.

Secondo queste riflessioni, il comportamento elusivo non comporterebbe l'infedeltà della dichiarazione, e quindi nessuna sanzione risulterebbe dovuta. A tale posizione si contrappone il diverso orientamento secondo il quale l'art. 37-*bis* avrebbe natura di norma sostanziale, con il correlato obbligo, in capo al contribuente, di conformarsi ad essa già in sede di autoliquidazione.

Inoltre, pur riconoscendo all'articolo carattere procedimentale, la sanzionabilità delle condotte elusive in sede amministrativa potrebbe essere ricondotta alle previsioni dell'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. n. 471/1997, ove è stabilito che «*se nella dichiarazione è indicato ... un reddito imponibile inferiore a quello accertato ... si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta*».

Ovviamente, si tratterebbe di escludere nell'accertamento «antielusivo» qualsiasi «specificità» rispetto agli accertamenti «ordinari» (analitici, induttivi, etc.), il che sembra alquanto difficile da sostenere: l'art. 37-*bis* si pone infatti nel contesto del D.P.R. n. 600/1973 come una sorta di *corpus* normativo autonomo, dotato di una propria procedura e di propri presupposti applicativi.

A parere di chi scrive, la disposizione in esame ha un carattere eminentemente procedurale, e dovrebbe pertanto escludersi la sanzionabilità dei comportamenti considerati dall'art. 37-bis (in considerazione anche delle note difficoltà applicative della norma).

Relativamente alla indicata distinzione tra elusione «generica» e «codificata», può altresì osservarsi che la recente linea giurisprudenziale sull'abuso del diritto sembrerebbe in grado di far cadere ogni confine, con il «depotenziamento» dell'art. 37-bis e il corrispondente dilagare della discrezionalità del Fisco in materia di contestazioni antielusive. Anche se l'arma dell'anti-abuso, per la sua naturale incertezza, dev'essere maneggiata con cura dall'Amministrazione, evitandone l'utilizzo indiscriminato. Altro discorso può farsi per le norme antielusive specifiche (eventualmente soggette a disapplicazione in base all'ottavo comma del medesimo art. 37-bis), le quali sono fissate nel diritto positivo e consentono perciò di attivare le ordinarie vie sanzionatorie in caso di violazione (fatto salvo il positivo esperimento della procedura di disapplicazione).

Elusione e sanzioni penali

Il principio di legalità opera in modo particolarmente stringente per quanto attiene alle sanzioni penali tributarie, sicché il comportamento elusivo - non previsto di per sé quale ipotesi delittuosa - potrà rilevare solamente se ricollegabile a una delle varie ipotesi di reato «dichiarativo» previste dal D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione infedele, dichiarazione fraudolenta, omessa dichiarazione, etc.).

Secondo quanto è stato rilevato¹⁰, il riferimento negli articoli 3, 4 o 5 del decreto legislativo - ossia entro le note fattispecie di delitto tributario dichiarativo - potrà operare solamente ove si tratti di elusione «specificata», e quindi non nelle ipotesi «generali» individuate dal terzo comma dell'art. 37-bis. I reati dichiarativi potranno altresì configurarsi - secondo un'ipotesi che appare tuttavia piuttosto «scolastica» - allorquando « ... la condotta elusiva sia accompagnata da una falsa rappresentazione contabile e dall'uso di mezzi fraudolenti, dati dall'adozione di modalità complesse di svolgimento della condotta tali da aver determinato un ostacolo all'accertamento di questa falsità» (dichiarazione fraudolenta o,

¹⁰ Cfr. L. Del Federico, *ivi*.

in assenza dei mezzi indicati, dichiarazione infedele).

Sulla base di tali principi, appare a chi scrive incoerente e illogica con l'impianto dell'art. 37-*bis* e delle norme penal-tributarie la previsione della possibilità di sanzionare il comportamento «solamente» elusivo ai sensi della normativa indicata. Per tale ragione, ad esempio, l'ipotesi della fusione di una società con contestuale estinzione dell'incorporata (con la medesima compagine societaria), ritenuta elusiva dal soppresso Comitato consultivo con parere n. 27 del 16.11.2005, pur traducendosi in un indebito risparmio d'imposta non sorretto da valide ragioni economiche, non può dar luogo a sanzioni (a parere di chi scrive, né amministrative né penali), perché si tratta di una fattispecie composta da una sequenza di operazioni pienamente lecite sotto il profilo del diritto positivo.

E gli interessi?

Il problema degli interessi applicati in sede di accertamento non è di poco conto, e si sdoppia in almeno due «filoni», da svilupparsi nel modo seguente:

1. se la pretesa tributaria poggia su fondamenta incerte, perché legata alla contestazione di un comportamento posto in essere in buona fede, la richiesta di interessi a tale pretesa collegati sarebbe illegittima, ancorché fossero disapplicate le sanzioni in attuazione dello *Statuto*;
2. giacché la previsione di un tasso di interesse applicato già in sede di accertamento poggia sull'art. 20 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, in materia di riscossione, occorre verificare se detta normativa possa essere realmente estesa a tutte le tipologie di accertamento.

Sotto il primo profilo, può affermarsi che il comportamento «non produttivo di interessi», ancorché posto in essere in buona fede, dovrebbe essere tale da non concretare una violazione tributaria, e per tale ragione il relativo rilievo dovrebbe essere facilmente archiviabile o annullabile in sede amministrativa.

Sotto il secondo profilo, può essere evidenziato che:

- secondo l'art. 20 sopra richiamato, «sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 2,75 per cento annuo»¹¹;
- diversamente, l'art. 9 del decreto sulla riscossione, abrogato dall'art. 37, D.Lgs. 26.2.1999, n. 46, come modificato dall'art. 2, primo comma, lett. e), del D.Lgs. 17 agosto 1999, disponeva che l'interesse era dovuto «se non viene effettuato il versamento diretto nei termini stabiliti, sugli importi non versati o versati dopo la scadenza ... »;
- si registra pertanto un disallineamento tra la vecchia disposizione (art. 9) e quella attualmente applicabile (art. 20), dato che quest'ultima, diversamente dalla prima, limita le ipotesi produttive di interessi alle imposte o alle maggiori imposte dovute a seguito di liquidazione (art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973), controllo formale (art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973) e accertamento d'ufficio (art. 41, D.P.R. n. 600/1973: una disposizione di tenore analogo per l'IVA è contenuta nell'art. 55, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Come è facile dimostrare in base alla breve ricostruzione effettuata, esiste una lacuna normativa che non consente di coordinare puntualmente con le disposizioni vigenti la debenza degli interessi a seguito di avviso di accertamento. Infatti il legislatore che ha posto mano al testo del D.P.R. n. 602/1973 non poteva ignorare il significato tecnico dei termini impiegati, riferendosi alle ipotesi sopra indicate (liquidazione, controllo formale, accertamento d'ufficio).

Senza voler considerare le prime due ipotesi, che esulano dal campo dell'accertamento concretandosi in meri riscontri formali-cartolari, non può ignorarsi che l'accertamento d'ufficio è limitato, secondo il tenore letterale della norma, ai casi di omessa presentazione della dichiarazione fiscale, ovvero di presentazione di dichiarazione nulla!

¹¹ Il tasso di interesse è stato successivamente elevato al 4%, relativamente agli interessi per la ritardata iscrizione a ruolo di cui al nominato art. 20, dall'art. 2, primo comma, del D.M. 21.5.2009, pubblicato sulla G.U. n. 136 del 15.6.2009.

A questo punto sembra configurarsi un problema rilevante, ossia l'illegittimità dell'inserimento degli interessi già nell'avviso di accertamento (anziché a seguito dell'iscrizione a ruolo, *ex art.* 14 del D.P.R. n. 602/1973), mentre l'art. 15 del decreto sulla riscossione si limita ad affermare che l'iscrizione a titolo provvisorio «anche» degli interessi (oltre che delle imposte) si limita alla metà, senza però stabilire che tali interessi sono dovuti.

Considerazioni di sintesi

Nel concludere l'articolo, le problematiche fin qui evidenziate (certamente parziali, ma presenti) possono essere sintetizzate affermando che:

- in presenza di attività di controllo suscettibili di tradursi in un processo verbale di constatazione, le violazioni affermate dai verificatori non possono essere automaticamente considerate quali fattispecie di «evasione fiscale»; in molti casi, infatti, si riscontrano comportamenti in buona fede che hanno tuttavia condotto a un esito difforme rispetto all'interpretazione dell'ufficio, in carenza degli opportuni orientamenti di prassi;
- in tali situazioni, le sanzioni associate alle maggiori imposte contestate incontrano il vincolo sancito dallo *Statuto* (non applicazione delle sanzioni in caso di incertezza interpretativa), che dovrebbe potersi tradurre senza problemi, se non nell'archiviazione in sede di predisposizione o successiva «lavorazione» del pvc, per lo meno nel parziale annullamento (riforma) della vicenda in autotutela;
- a maggior ragione le sanzioni penali dovrebbero risultare inapplicabili, mancando il requisito psicologico del dolo specifico di evasione;
- il positivo esperimento di procedure di interpello, sia ordinario che antielusivo, dovrebbe escludere la punibilità del soggetto istante con riferimento ai comportamenti posti in essere in coerenza con la risposta resa dall'amministrazione;

- talune attività di accertamento, comportando rilievi sulla competenza e sull'inerenza la cui «lesività» per l'ordinamento non è certa, assumono natura di «criticità», anche alla luce del generale divieto di doppia imposizione;
- per quanto attiene alle ipotesi di elusione fiscale, mancando una specifica norma di diritto positivo a presidio dei comportamenti violati, appare ardua l'applicazione di sanzioni sia amministrative che penali;
- infine, gli interessi sulle maggiori imposte accertate dovrebbero infine risultare non dovuti, perché mancano nei casi evidenziati i presupposti sui quali poggia il predetto art. 20 del D.P.R. n. 602/1973 (attività di liquidazione, controllo formale o accertamento d'ufficio).

9 Febbraio 2010

Fabio Carriolo