



Sanzioni tributarie, attenuanti ed esimenti

Fabrizio Dominici^(*)

1. Premessa

Il sistema sanzionatorio tributario è disciplinato dalle norme contenute nei D.Lgs. n. 471-472-473 del 1997, norme mediante le quali il legislatore delegato ha rinunciato alla ricostruzione dei confini e dei contenuti del previgente sistema sanzionatorio non penale¹, (art. 29, comma 2), e che oggi funge da riferimento ai fini interpretativi di qualsivoglia norma diretta a regolare le sanzioni amministrative tributarie² per le quali non vi sia stata espressa abrogazione (art. 29, comma 1). Con la riforma il legislatore ha in definitiva introdotto un nuovo ambito applicativo ispirato al concetto di personalità e di imputabilità del comportamento trasgressivo dell'autore della violazione, genericamente individuabile nella persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, (art. 2, comma 2). Tale principio risulta applicabile limitatamente alle violazioni commesse dalle imprese individuali, dai professionisti, dalle società ed enti privi di personalità giuridica, nell'ambito dei quali si collocano anche le

^(*) Dottore commercialista in Rimini "Studio Legale e Tributario Dominici & Associati".

¹ La L. 24 novembre 1981, n. 689 aveva regolato in via generale la materia.

² È inoltre abrogata ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonché della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto (art. 29, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997).

società di persone³, ma non vale per le società di capitali⁴, per le quali in linea di principio risponde la società o l'ente⁵.

2. I principi ispiratori del nuovo sistema sanzionatorio

L'attuale sistema è informato al principio di legalità, principio secondo il quale le sanzioni possono essere irrogate soltanto in forza di una norma entrata in vigore in epoca antecedente rispetto al momento della commissione della violazione e solo per i casi espressamente regolamentati dalla legge (art. 3). Le sanzioni devono essere applicate all'autore della violazione, capace di intendere e di volere (art. 4), quale conseguenza della violazione degli obblighi tributari, e devono essere graduate in relazione al tipo della violazione commessa ed alla gravità della condotta tenuta. Gli uffici sono infatti chiamati, in sede di applicazione delle sanzioni tributarie, a valutare la condotta dell'autore della violazione, l'opera svolta per eliminarne o attenuarne le conseguenze, la sua personalità, le condizioni economico sociali ed i precedenti specifici (art. 7)⁶.

³ Le società di persone pur possedendo una propria autonomia patrimoniale non sono dotate di personalità giuridica (Cass., SS.UU., 26 aprile 2000, n. 291).

⁴ L'esclusione deriva dall'art. 7 del D.L. n. 269/2003, convertito nella L. n. 326/2003.

⁵ Commissione Studi Tributarie del Consiglio del Notariato n. 35/2005T del 20 maggio 2005.

⁶ La riferibilità dell'illecito alla persona fisica comportò l'utilizzo di concetti di matrice penalistica afferenti l'elemento soggettivo come l'imputabilità, la colpevolezza, il dolo e la colpa. Fu quindi subito evidente che la separazione concettuale tra contribuente, che risponde del tributo e trasgressore, punito per la violazione degli obblighi tributari, potesse attenuare

Questa analisi deve poi spingersi sino a valutare l'esistenza dei presupposti per la colpevolezza (art. 5), le eventuali cause di non punibilità (art. 6) ed il concorso di altri soggetti (art. 9). In relazione al concorso, occorre però precisare, che per le violazioni commesse nell'ambito delle persone giuridiche, la cui responsabilità, come detto, rimane di pertinenza esclusiva della persona giuridica, deve ritenersi inoperante la responsabilità del soggetto concorrente, ivi compreso il consulente⁷. Tale approfondita analisi, in presenza di soggetti collettivi, deve poi estendersi ad individuare chi sia il responsabile della violazione (artt. 11, 14 e 27), in presenza di operazioni di trasformazione, fusione e scissione di società (art. 15), deve quantificarne la sanzione tenendo conto della successione nel tempo delle norme, del *favor rei*, del grado di colpevolezza, con l'obbligo di esplicitarne i criteri con cui si è determinata la sanzione (art. 7). Gli uffici debbono poi valutare l'ipotesi di continuazione delle violazioni, (art. 12)⁸ con particolare attenzione al decorso del tempo, (art. 20) ed alla eventuale necessità di emissione di provvedimenti cautelari, (art. 22), devono insomma consentire al contribuente di avere una effettiva conoscenza dell'*iter* logico giuridico seguito dall'ufficio, esplicitando le ragioni che hanno indotto l'ufficio a sottoporre il contribuente a procedimento sanzionatorio. Tali elementi sono necessari e fondamentali per consentire al contribuente di valutare l'eventuale adesione spontanea al pagamento delle sanzioni contestate, ovvero per individuare la linea difensiva da utilizzare nel ricorso giurisdizionale.

3. Cause di non punibilità e riduzione delle sanzioni tributarie

Una delle principali innovazioni recate dalla riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale,

l'efficacia intimidatoria delle sanzioni con la conseguenza che, già in sede di prima stesura fu sancita una forma di corresponsabilità del contribuente nel cui interesse avesse agito l'autore della violazione (art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997).

⁷ R. Fanelli, *Sanzioni fiscali previdenziali e societarie*, XI edizione IPSOA, pag. 14.

⁸ Il comma 2 dell'art. 12 disciplina, l'istituto della continuazione. La norma dispone che soggiace alla medesima sanzione di cui al comma 1 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. Si tratta di una disposizione mutuata dal diritto penale e che individua il legame strutturale tra le diverse violazioni che diventano riunibili in considerazione della convergenza che si viene a creare tra più trasgressioni tese a pregiudicare la determinazione dell'imponibile, ovvero la liquidazione del tributo.

consiste nella previsione di cause di non punibilità, (art. 6). Secondo il principio di colpevolezza la condotta dell'autore è soggetta a sanzione, in quanto sia stata posta in essere scientemente con dolo e cioè con l'intenzione di violare la norma, oppure con colpa e quindi a causa di negligenza, imperizia o imprudenza. Le situazioni per le quali è possibile escludere oggettivamente l'esistenza del dolo o della colpa, integrano le cosiddette cause di esclusione della punibilità che tra loro si distinguono in:

- a) errore sul fatto. quando l'errore non è ascrivibile a colpa dell'autore;
- b) errore di diritto. Quando la violazione è attribuibile a un errore che riguarda la normativa⁹ e lo stesso derivi tanto dall'ignoranza dell'esistenza della norma, quanto ad una non corretta interpretazione della stessa¹⁰;
- c) fatto addebitabile a terzi. Si manifesta ogniqualvolta il pagamento del tributo sia stato delegato ad un soggetto terzo ed il mancato adempimento della delega coincide con i fatti che, in quanto integranti gli estremi di un reato, abbiano formato oggetto di una formale denuncia penale;
- d) forza maggiore. La fattispecie della forza maggiore ricorre allorché la violazione è dovuta esclusivamente ad eventi estranei alla volontà dell'autore della violazione¹¹.

⁹ L'ignoranza può costituire causa di non punibilità solo qualora si possa considerare inevitabile, la giurisprudenza ha più volte chiarito che tale circostanza ricorre quando la mancata conoscenza della norma non è ovviabile attraverso l'ordinaria diligenza nell'onere di documentarsi sulla legislazione vigente.

¹⁰ L'errore interpretativo esclude la punibilità quando è determinato da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali si riferiscono. Le obiettive condizioni di incertezza ricorrono qualora la norma, da chiunque interpretata, risulti scarsamente intelligibile o contraddittoria, ovvero consente, comunque, di pervenire a conclusioni interpretative divergenti (caso tipico quello in cui la stessa Amministrazione finanziaria, o gli organi del contenzioso tributario, abbiano fornito interpretazioni contrastanti). Questa disposizione si sovrappone a quella, già presente nell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che consente alle Commissioni tributarie, in presenza delle medesime condizioni, di dichiarare non applicabili le sanzioni. La non applicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria, è stata oggetto della sent. n. 22553 del 5 novembre 2010, Corte Suprema di Cassazione, Sez. V civile tributaria, in banca dati "fiscoonline", che ha fatto rilevare che "l'incertezza normativa, in quanto esiste in sé, opera nei confronti di tutti ..." e pertanto, "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".

¹¹ Secondo la giurisprudenza la fattispecie è rinvenibile in presenza dei requisiti della eccezionalità e della inevitabilità

La sussistenza di una causa di non punibilità va eccepita fin dal momento in cui la violazione viene formalmente addebitata al soggetto ritenuto responsabile della medesima e quindi immediatamente in presenza di verifica fiscale (nel pvc giornaliero), oppure deve essere fatta rilevare all'ufficio, cui è demandata l'irrogazione della sanzione, secondo il contenuto degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e cioè l'eccezione deve essere avanzata nell'ambito delle deduzioni difensive, entro i 60 giorni successivi alla notifica dell'atto di contestazione, oppure con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, presentando una istanza finalizzata ad ottenerne l'annullamento in via di autotutela. In ogni caso resta sempre impregiudicata la possibilità del contribuente di adire il giudice tributario preposto, impugnando l'atto portante la pretesa sanzionatoria. Oltre alle cause di non punibilità il contribuente potrà inoltre invocare la sproporzionata entità della sanzione irrogata¹², come previsto all'art. 7, comma 4, "Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo".

4. Obiettive condizioni d'incertezza, violazioni formali e assenza di ostacoli all'accertamento

La normativa consente al Giudice di disapplicare le sanzioni inflitte nei casi di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e gli Uffici possono disapplicare l'irrogazione delle sanzioni e la richiesta degli interessi, qualora il contribuente si sia conformato alle indicazioni contenute negli atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalla Amministrazione medesima, oppure qualora il comportamento della stessa Amministrazione, risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione finanziaria. Le facoltà concesse al Giudice ed agli Uffici sono rispettivamente contenute nell'art. 10, comma 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212 e nell'art. 6, comma

quali eventi atmosferici eccezionali, furto della documentazione, impossibilità economica, eccetera.

¹² Nella sent. n. 5209 del 4 marzo 2011 la Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ha avuto modo di precisare che la possibilità di ridurre le sanzioni ex art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, deve essere applicata anche quando la sanzione è determinata in misura proporzionale o fissa; "dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo edittale si identificano in detta misura fissa o proporzionale".

5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 e sono state oggetto dei più disparati interventi della giurisprudenza di merito¹³. La prima norma e cioè quella contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, subordina la non punibilità alla presenza dei due requisiti e cioè al carattere formale dell'errore ed alla mancanza del danno erariale effettivo, quale mancato pagamento delle somme dovute da parte del contribuente, mentre la formulazione dell'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 appare più complessa e subordina la non punibilità alla inesistenza:

- di una diversa base imponibile dell'imposta;
- di un'imposta diversa da quella realmente dovuta;
- di un versamento inesatto del tributo.

Il legislatore delegato accanto ai citati requisiti, che devono inevitabilmente caratterizzare una violazione, perché la stessa possa essere qualificata come formale, ha introdotto anche un ulteriore elemento e cioè quello dell'assenza di ostacoli all'attività di accertamento, con la conseguenza che alla non facile individuazione delle concrete fattispecie a cui applicare le esclusioni punitive, si sono aggiunti i dubbi generati dalle diverse definizioni normative. Invero e per completezza occorre anche rammentare che l'Amministrazione finanziaria ha anche effettuato una ulteriore distinzione, separando le violazioni formali, dalle cosiddette violazioni meramente formali¹⁴. Infatti la precedente normativa

¹³ Ad esempio la Comm. trib. prov. di Novara, Sez. III, sent. 5 febbraio 2010, n. 10, in banca dati "fisconline", ha annullato le sanzioni irrogate dall'Ufficio in relazione alla non corretta compilazione del modello CNM, riferito al consolidato fiscale nazionale, nell'ambito del quale era stato compensato il credito Ires di gruppo, con i debiti per diritti camerali e per le ritenute della consolidante, anziché esporre tali utilizzi nel modello Unico della società interessata, per via del fatto che "l'Amministrazione finanziaria, in risposta alle precisazioni della società relativamente all'Avviso di irregolarità ricevuto il 29.01.2009, ha ammesso, tramite il Centro operativo di Venezia, la sussistenza di tale credito". I giudici piemontesi hanno così accolto il ricorso del contribuente poiché quest'ultimo ha compensato taluni tributi con un credito d'imposta confermato in suo favore, facendo conseguentemente rientrare la violazione fra quelle contemplate dall'art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000 e dall'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997.

¹⁴ Nella circ. 3 agosto 2001, n. 77/E, in banca dati "fisconline", l'Amministrazione ha affermato che ai fini della non punibilità, le condizioni negative appena richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti, con la conseguenza che non può configurarsi una violazione meramente formale ove manchi in concreto una sola di esse. La citata circolare conclude affermando che "resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo", individuando in quest'ultima condizione la discriminante per poter qualificare un'infrazione come rientrante nel campo di appli-

identificava come errori formali solo quegli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta e, la sanatoria di siffatte infrazioni, poteva avvenire senza pagamento di ammende se l'interessato si "ravvedeva" nel termine di tre mesi dalla commessa violazione¹⁵. Stando al nuovo testo vigente, le violazioni formali sembrerebbero invece solo "apparentemente" essere non solo emendabili senza limiti di tempo, ma addirittura non punibili. Questa lettura è però smentita dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria che con la circ. n. 77/E del 3 agosto 2001 ha affermato che la natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, nella quale la sanzione non risulta collegata all'ammontare del tributo dovuto, demandando poi l'individuazione dell'ostacolo alla attività di controllo, al giudizio dei verificatori. Invero il suddetto do-

cazione dell'esimente di cui all'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997. Per approfondimenti si veda G. Pagani, *Distinzione tra violazioni formali e meramente formali: conseguenze ai fini del diverso trattamento sanzionatorio*, in "il fisco" n. 26/2011, fascicolo n. 1, pag. 4184.

¹⁵ In base alle modifiche apportate dall'art. 16, comma 5, del D.L. n. 185/2008 all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, se il contribuente decide di sanare spontaneamente la violazione riscontrata, (ravvedimento operoso), la sanzione si riduce: ad un dodicesimo del minimo (era 1/8) nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; considerato che l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, fissa nella misura del 30% di ogni importo non versato (totale o parziale) la sanzione a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalle dichiarazioni, emerge che la nuova misura della sanzione è pari al 2,5%; ad un decimo del minimo (era 1/5), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica (ad esempio, registro, successioni), entro un anno dall'omissione o dall'errore; attualmente la sanzione è quindi pari al 3% se si prende in considerazione la violazione connessa al mancato od insufficiente versamento; se si prende invece in esame, ad esempio, l'ipotesi del ravvedimento connesso alla correzione di una dichiarazione infedele potrebbe invece rendersi applicabile la sanzione pari al 10%, in luogo del 20%; ad un dodicesimo del minimo (era 1/8) di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni; in questo caso la sanzione è quindi pari a 21,5 euro; va infatti considerato che la sanzione minima per l'omessa presentazione della dichiarazione è pari a 258 euro. Ricordiamo inoltre che il D.L. n. 185/2008 richiama incidentalmente anche la riduzione della sanzione prevista per il caso di tardiva presentazione della dichiarazione periodica ai fini Iva, se questa viene presentata entro 30 giorni (da un ottavo ad un dodicesimo del minimo).

cumento ha pure individuato alcune fattispecie ritenute comunque e sempre sanzionabili, quali la tardiva e omessa presentazione di dichiarazioni o di altri atti che devono poi formare oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, ad esempio, la trasmissione oltre il termine di legge del modello Unico, della dichiarazione Irap, di quella Iva, e degli elenchi Intrastat¹⁶. Secondo il citato documento di prassi sarebbero altresì sanzionabili sia l'omessa tenuta delle scritture contabili prescritte dalla normativa tributaria che il rifiuto, da parte del contribuente e in sede di accertamento, della sua produzione ai verificatori, ancorché le stesse siano state regolarmente tenute. Allo stesso modo, sono ritenute sempre sanzionabili, tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese, per essere quest'ultima attività già iniziata, come nel caso della mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente, oppure nel caso di inottemperanza all'invito a comparire in ufficio. Tali violazioni, pur dovendosi considerare di natura formale, in quanto non incidenti direttamente sull'imponibile, sull'imposta o sul versamento della stessa, secondo la visione dell'Amministrazione finanziaria, continuano ad essere sanzionabili ai sensi dell'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, poiché arrecherebbero pregiudizio alla già avviata attività di controllo.

5. Elusione ed abuso del diritto quali sanzioni

Anche nei casi di violazione alle norme poste a presidio dell'elusione d'imposta, come per l'abuso del diritto, non vi è una visione definita delle norme sanzionatorie da applicare, con la conseguenza che non risulta possibile giungere ad una corretta e definita valutazione delle fattispecie per le quali possano applicarsi specifiche sanzioni e ciò per via dell'assenza di una clausola anti elusiva che abbia diretta rilevanza nel settore sanzionatorio. La *vexata quaestio* della applicabilità delle sanzioni penali e tributarie a dette fattispecie non analiticamente individuate dal legislatore, è stata recentemente oggetto di pronuncia da parte della Corte di Cassazione che con la sent. n. 7739 del 28 febbraio 2012¹⁷ ha individuato interrelazioni tra la normativa tributaria amministrativa e quella penale, come conseguenza del sovrapporsi delle disposizioni di legge nel corso del tempo. Il tema della applicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 37-bis del

¹⁶ Cfr. ris. 16 febbraio 2005, n. 20/E, in banca dati "fisconline".

¹⁷ In "il fisco" n. 12/2012, fascicolo n. 1, pag. 1810.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è sempre stato oggetto di diverse visioni e dibattiti in relazione all'applicabilità delle sanzioni di natura amministrativa. Per molto tempo infatti i Giudici di merito hanno affermato che la fattispecie dell'elusione, a cui si è aggiunta quella dell'abuso, non dovesse condurre alla applicabilità delle sanzioni ma alla mera ed eventuale inopponibilità degli atti compiuti alla Amministrazione finanziaria. Con l'arresto della Suprema Corte di Cassazione si è assistito invece ad una ritrovata rilevanza, ai fini elusivi, degli effetti sanzionatori amministrativi e penali. Insomma a fronte delle diverse posizioni assunte dalla dottrina, per lo più dirette ad escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative, la Suprema Corte ha stabilito che in mancanza di valide ragioni economiche, sono dovute le sanzioni amministrative previste per l'infedele dichiarazione e ciò anche nel caso in cui l'accertamento impugnato sia di tipo antielusivo. Secondo l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte, la sanzione, andrebbe infatti applicata per il solo fatto che la dichiarazione dei redditi presentata dalla società verificata, è difforme rispetto a quella contestata e le valide ragioni economiche, presidio della legittimità dell'operazione, sarebbero un onere ad esclusivo carico del contribuente. La difesa aveva correttamente invocato la non applicazione delle sanzioni e ciò in relazione al fatto che il comportamento elusivo non determina *ex se* la violazione di norme tributarie specifiche, ma bensì la inopponibilità dell'atto realizzato all'Amministrazione finanziaria. Tale tesi non ha trovato accoglimento e la Suprema Corte ha aderito a quell'orientamento che prevede che se nella dichiarazione dei redditi è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta, deve essere applicata la sanzione amministrativa dal 100% al 200%. Secondo la lettura fornita dal Supremo Collegio, il legislatore non avrebbe infatti previsto alcuna scriminante per le violazioni degli obblighi antielusivi e tale impostazione sarebbe anche confortata dal tenore del comma 6 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, laddove prevede la riscossione provvisoria in corso di giudizio anche per le sanzioni pecuniarie. Invero, rammentiamo che le conseguenze di ordine sanzionatorio, riguardanti la compatibilità delle condotte riconducibili all'elusione ed all'abuso del diritto, hanno generato due diversi tipi di orientamento. Il primo favorevole all'applicabilità delle sanzioni connesse al comportamento elusivo del contribuente, perché il sistema sarebbe fondato sulla regola dell'autoliquidazione delle imposte, alla cui infedeltà non può che corrispondere la necessaria

sanzione ed il secondo orientamento, immune invece dalla applicazione delle sanzioni in ipotesi di condotta elusiva, per via del recupero a tassazione, (già di per se sanzionatorio), dell'imponibile eluso con conseguente disconoscimento degli effetti giuridico-fiscali della operazione contestata. Questo orientamento si fonda sul principio che non può essere sanzionato ciò che non risulta vietato da nessuna specifica disposizione normativa, principio ritraibile dall'art. 25 della Costituzione, posto a fondamento del sistema punitivo e che richiede che la norma sanzionatoria sia formulata in maniera chiara e precisa, onde permettere al contribuente di individuare l'esatta delimitazione del comportamento punito. Considerato che l'elusione codificata e cioè che solo l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, delinea una serie tassativa di operazioni che potrebbero essere ritenute riprovevoli dall'ordinamento, si potrebbe ritenere che l'abuso del diritto rimanga al di fuori del perimetro sanzionatorio e ciò proprio per quel principio costituzionale di tassatività delle leggi più volte richiamato anche dalla giurisprudenza comunitaria. Ma così non è poichè secondo l'interpretazione utilizzata, sussisterebbe in capo al contribuente, un obbligo sostanziale di adeguare i suoi doveri dichiarativi non solo alle singole disposizioni di carattere tributario ma anche al divieto generale ed immanente di porre in essere operazioni fiscalmente abusive, ossia lesive degli obblighi di equa contribuzione di cui all'art. della 53 Costituzione, del che sembrerebbero punibili quelle condotte la cui finalità è meramente diretta ad ottenere un indebito vantaggio fiscale.

6. Riflessioni e conclusioni

Il sistema sanzionatorio voluto dal legislatore, seppure ispirato a nobili principi, risulta incompleto e inadatto a regolamentare talune manifestazioni presuntive di ricchezza tipiche dell'ordinamento tributario. Basti pensare alla applicazione delle sanzioni in capo alla società di capitali a ristretta base azionaria ed al suo ribaltamento del reddito in capo ai soci a cui consegue una nuova applicazione delle medesime sanzioni, con una conseguente vera e propria duplicazione delle pene afflittive, oppure alla evidente e sproporzionata applicazione delle sanzioni per i redditi presuntivamente prodotti in territori a fiscalità privilegiata¹⁸, dove le sanzioni

¹⁸ Cfr. F. Dominici, *Il quadro RW: sanzioni, dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso*, in "Finanza & Fisco" n. 39, pag. 3350. Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria accerti l'esistenza di attività detenute all'estero in paesi cosid-

possono addirittura raggiungere il 480% del valore presuntivamente rinvenuto, con una evidente sproporzione della pena rispetto all'imposta evasa, oppure ancora e più semplicisticamente alla applicazione delle sanzioni in ipotesi di accertamento redditometrico, dove non è facile rinvenire i principi di colpevolezza ed imputabilità. In tutti questi casi non è infrequente che l'atto di irrogazione delle sanzioni risulti inficiato proprio dalla mancata esplicitazione degli elementi che l'ufficio dovrebbe considerare nel determinare la sanzione, elementi che all'atto dell'irrogazione della sanzione ed ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, l'organo erariale è tenuto, a pena di nullità, ad esplicitare insieme con le valutazioni operate. Ai fini del corretto assolvimento dell'onere motivazionale, l'ufficio è infatti obbligato a specificare le valutazioni specificamente operate, soprattutto con riferimento all'elemento della "colpevolezza", di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 come anche chiarito dalla giurisprudenza, secondo la quale "l'obbligo di specifica motivazione in ordine all'elemento soggettivo deve ricorrere in ogni caso e a prescindere dalla colpa grave o dal dolo"¹⁹. Alla luce di detti principi resta da comprendere, nell'ipotesi di recupero presuntivo, quale quello derivante da accertamento sintetico, come si possa esplicitare l'aspetto soggettivo e la condotta dell'autore della violazione, ai fini sanzionatori e ciò per via del fatto che lo spirito che ha ispirato la riforma del sistema sanzionatorio del 1997, è stato quello di attribuire alla sanzione tributaria una connotazione che potesse renderla il più possibile simile, ovvero assimilabile, alla sanzione ordinariamente prevista ed applicata in ambito penale. Tant'è che, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997, un'eventuale sanzione non può essere legittimamente applicata se la correlativa violazione non sia stata commessa quantomeno con colpa (se non addirittura con dolo). Concludiamo affermando che se è vero che la caratteristica peculiare della riforma è certamente stata quella di aver accentuato e maggiormente

valorizzato il risvolto personalistico della sanzione applicabile (in ambito tributario), nel senso che questa deve essere applicata e determinata secondo le singolari caratteristiche, anche (e soprattutto) soggettive, di colui cui va riferita la corrispondente violazione, non bisogna dimenticare che l'obbligo di commisurare l'entità della sanzione alla particolare e singolare condotta tenuta dal contribuente è espressamente sancito dal combinato disposto degli artt. 7 e 16 del D.Lgs. n. 472/1997 che prevedono che l'atto di contestazione deve contenere a pena di nullità, "l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni". In particolare l'art. 7, dispone che "nella determinazione della sanzione si deve avere riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali". Occorre però anche rilevare che, il medesimo art. 7, al comma 4, disciplina l'ipotesi per la quale, "qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo", onde per cui riteniamo che per i citati recuperi d'imposta di natura presuntiva, per lo più assoggettati all'ordinario regime sanzionatorio, debba essere applicato il beneficio di cui al citato comma 4. Cioè in tutti i casi in cui l'Ufficio infligga una acritica e matematica applicazione di strumenti matematico-statistici, che hanno veramente poco a che fare con il principio di colpevolezza e personalità che pervadono il vigente sistema sanzionatorio, dovrebbero essere applicate (quantomeno) le attenuanti di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997. In altri termini, posto che la sanzione ha il chiaro ed unico scopo di "punire" il contribuente che è venuto meno a quanto prescritto dalla legge (fiscale), che detta sanzione deve comunque essere proporzionata al danno arrecato all'Erario (ed al correlativo ed indebito vantaggio ritratto dal soggetto), che detto danno, solitamente (e dove possibile), viene parametrato all'ammontare dell'imposta non assolta; ma che, tuttavia, laddove, il vantaggio che l'Erario adduce come indebito non risulta certo ed incontestabile, bensì origina da una ricostruzione di carattere meramente presuntivo, talché, non vi è alcuna certezza che l'ammontare

detti "black list", (ovviamente in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale), la stessa potrà presumere, che tali attività siano state costituite con redditi sottratti a tassazione in Italia. Qualora il contribuente non sia in grado di fornire la prova contraria, le sanzioni ordinariamente applicabili per omessa e infedele dichiarazione vanno dal 200% al 400%, per la dichiarazione infedele e dal 240% al 480%, nel caso di omessa dichiarazione. In tale ipotesi, della presunta redditività dell'investimento estero in stati o territori "black list", il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito nella L. 26 febbraio 2010, n. 25, ha anche previsto il raddoppio dei termini previsti per l'accertamento.

¹⁹ Cfr. Comm. trib. prov. Macerata, sent. n. 155 del 20 dicembre 2002, in banca dati "fisconline".

determinato dall'ufficio corrisponda all'ammontare effettivamente "evaso", una sanzione parametrata – proporzionalmente – su tale reddito, (meramente presunto), rischia fondatamente di trasformarsi in una "punizione" ben maggiore di quella effettivamente dovuta, con il rischio, quindi, che il contribuente scanti una pena "ingiusta", e ciò, stando alla origine ed alla connotazione di stampo chiaramente penalistico del nuovo sistema delle sanzioni tributarie appare non condivisibile²⁰. E allora, è corretto invocare la tutela del Giudice che nelle fattispecie analizzate potrà ridurre la pretesa sanzionatoria, rideterminandola nella somma pari alla metà del minimo edittale (nell'ipotesi di non accoglimento dell'istanza di disapplicazione totale delle sanzioni). In fin dei conti l'insegnamento del Supremo Collegio è tale per cui "Il giudice tributario ha il potere di controllare l'operato della Pubblica Amministrazione e, fra l'altro, di verificare se gli effetti che la stessa Pubblica Amministrazione ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi ex art. 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, siano o meno compatibili con il criterio della normalità, potendo, in ipotesi, pervenire alla determinazione di un reddito presuntivo inferiore rispetto a quello indicato dall'Amministrazione"²¹. E quindi, se è vero come è vero che i giudici, anche d'ufficio, (di propria iniziativa, dunque), hanno il potere di ridurre il tributo preteso dall'Erario, allo stesso modo, (ed a maggior ragione), essi possono ridurre l'ammontare della sanzione irrogata, laddove ritengano il *quantum* preteso eccedente e quindi non proporzionale al correlativo tributo recuperato a tassazione, specie nell'ipotesi in cui, il ricorso ad un criterio di quantificazione di natura meramente presuntiva non offra la benché minima certezza sul

fatto che tale tributo corrisponda effettivamente all'ammontare d'imposta assolta.

²⁰ Si pensi al seguente banale esempio: pensionato che riceve un avviso di accertamento da redditometro e che, di fatto, "non può difendersi" posto che la richiesta redditometrica deriva, in massima parte, dall'autovettura (ad. esempio si supponga che il Fisco chieda circa 40.000,00 euro per il solo mantenimento dell'auto) e, però, il pensionato non avendo l'auto tagliandata non è in grado di provare il basso chilometraggio e, quindi, non è in grado di dimostrare l'inverosimilità accusatoria. Evidente che una sanzione (tanto più se piena) in un caso simile non appare condivisibile stante la natura meramente presuntiva dell'accusa. Non a caso la Suprema Corte di Cassazione penale nella sent. 5490 del 6 febbraio 2009, in banca dati "fisconline", ha stabilito che, ai fini dell'accertamento in sede penale, deve darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario. Inoltre, continuano i Giudici penali: ... in sede penale, peraltro, il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri validi in sede tributaria.

²¹ Cass., Sez. trib., n. 13802 del 18 settembre 2003, in banca dati "fisconline".