

# L'adempimento collaborativo porta lo scudo penale



**Contenzioso.** Non punibilità per il reato di dichiarazione infedele ma restano dubbi su eventuali violazioni commesse in passato

Laura Ambrosi  
Antonio Iorio

**N**on punibilità per il reato di dichiarazione infedele per i contribuenti che si avvarranno del regime di adempimento collaborativo e per coloro non in possesso dei requisiti per l'adesione al particolare regime che operanno per l'adozione del tax control framework. Ma resta qualche dubbio per eventuali violazioni passate.

## Non punibilità

La nuova causa di non punibilità riguarda il reato di dichiarazione infedele (articolo 4 del DlgS 74/2000) in presenza di elementi attivi non dichiarati conseguenti a violazioni di norme dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente alle Entrate. Non viene invece esclusa la punibilità nei casi di indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti (altra condotta che caratterizza il delitto di dichiarazione infedele), verosimilmente in considerazione della gravità della violazione connotata da elementi inesistenti.

Per beneficiare della non punibilità è necessaria la presentazione dell'istanza di interpello ovvero della comunicazione di rischio (questa possibilità vale solo per i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo possedendone i requisiti) attraverso specifica comunicazione cosiddetta "di rischio" completa degli elementi richiesti. Il tutto deve avvenire prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima delle relative scadenze fiscali.

La non punibilità trova la sua evidente giustificazione nell'as-

senza di dolo dell'interessato il quale ha comunicato spontaneamente e preventivamente le operazioni all'amministrazione.

## Condotte precedenti

Il contribuente può comunicare (articolo 6, comma 3-ter, del DlgS 128/2015) i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso nel regime, sempreché la comunicazione sia esauriente e comunque prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. In caso di violazioni, per queste ipotesi è prevista la riduzione della metà delle sanzioni amministrative (e comunque in misura non superiore al minimo editale), ma nulla, invece, viene detto per le conseguenze penali.

L'assenza di una specifica previsione di non punibilità genera qualche dubbio. Se infatti l'interessato potrebbe appellarsi comunque alla totale assenza di dolo nel suo comportamento (tanto da averlo comunicato spontaneamente e volontariamente all'agenzia delle Entrate), dall'altro l'espresa previsione di non punibilità solo per gli altri periodi di imposta (ma non per i precedenti) potrebbe far ritenere che non sussista un simile beneficio penale per gli esercizi passati, altrimenti sarebbe stato espressamente previsto.

Probabilmente, per non generare dubbi sarebbe stato preferibile estendere e adeguare la previsione contenuta da anni nel comma 1 bis dell'articolo 4 del DlgS 74/2000 secondo cui, ai fini della dichiarazione infedele, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati indicati in documentazione rilevante ai fini fiscali (quale appunto l'interpello o la comunicazione di rischio).

## L'iter

La sussistenza della causa di non punibilità compete alle Procure e non all'Agenzia, né alla Guardia di Finanza che rilevano l'eventuale violazione. In presenza di contestazioni che superano la soglia penale per le quali è stato rappresentato il relativo rischio nell'interpello o nella comunicazione di rischio, gli Uffici e i Reparti GdF dovrebbero comunicare la notizia di reato alla Procura competente. Il condizionale è d'obbligo perché, in presenza di altre cause di non punibilità sui reati tributari, vari uffici dell'Agenzia non effettuano la segnalazione in Procura, probabilmente non rendendosi conto della singolarità di una simile omissione.

Da considerare, in ogni caso, che la comunicazione di reato potrebbe comportare talvolta complicazioni derivanti dalla probabile iscrizione del rappresentante legale nel registro degli indagati nelle more dell'archiviazione. Tale circostanza potrebbe alcune volte avere conseguenze negative per eventuali partecipazioni a gare, affidamenti, elenchi fornitori, eccetera.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Sanzioni azzerate sui rischi fiscali comunicati

### I vantaggi

**Aldo Correale  
Gabriele Sepio**

**L**a revisione dell'adempimento collaborativo passa anche per il taglio delle sanzioni amministrative tributarie. La novità più rilevante contenuta nel DlgS 221/2023 attuativo della riforma fiscale per questa materia è, infatti, la possibilità di escludere del tutto le sanzioni per i soggetti aderenti al regime.

Ciò è stato realizzato cambiando il comma 3 dell'articolo 6 del DlgS 128/2015. La norma ora prevede che i contribuenti debbano trasmettere i rischi fiscali in modo «tempestivo ed esauriente» tramite l'apposito interpello o con la specifica comunicazione prevista dall'articolo 5, comma 2, lettera b) del DlgS 128/2015, contenente elementi puntuali, come l'indicazione della norma di dubbia applicazione e la soluzione proposta.

L'azzeramento delle sanzioni spetta solo se il comportamento tenuto dal contribuente è «sattamente» corrispondente a quello comunicato all'agenzia delle En-

trate. Un aspetto che andrà chiarito meglio, individuando alcuni parametri oggettivi minimi idonei a integrare il presupposto.

Rispetto al passato, dunque, il vantaggio massimo non è più l'abbattimento alla metà, ma la completa esclusione delle sanzioni amministrative, che però scatta con la comunicazione dei rischi fiscali «prima della presentazione delle dichiarazioni» o - e questa è una novità - «prima del decorso delle relative scadenze fiscali». Quest'ultimo inciso, sebbene più puntuale, avrà comunque un effetto: l'allineamento alle scadenze fiscali potrebbe ridurre il precedente termine legato in via esclusiva alla presentazione della dichiarazione.

Da valutare, poi, l'ipotesi di impugnazione dell'eventuale atto impositivo privo di sanzioni. In questo caso, stando al tenore della norma, non si dovrebbe perdere il beneficio sulle sanzioni.

Presupposto per escludere le sanzioni amministrative è, in ogni caso, il fatto che le violazioni fiscali non siano caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente. Per escludere il beneficio, tuttavia, tale condotta non sarà sufficiente: dovrà recare anche un pregiudizio nel reciproco affidamento tra am-

ministrazione e contribuente. Un requisito che, a rigore, dovrebbe ritenersi escluso laddove il comportamento sia stato previamente rappresentato all'Agenzia.

Resta, inoltre, la possibilità, come per il passato, di ottenere la riduzione delle sanzioni alla metà (e comunque non oltre il minimo editale). Tale beneficio scatta quando le condotte adottate si riferiscono ad un rischio fiscale «non significativo» (ovvero che non dà luogo a violazioni oltre i limiti stabiliti di comune accordo con l'amministrazione) che il contribuente ha comunque ricompreso nella mappa dei rischi fiscali senza, tuttavia, aver effettuato l'apposita comunicazione ex articolo 5, comma 2, lettera b) del DlgS 128/2015 o presentato interpello.

**La comunicazione deve essere tempestiva e il comportamento del contribuente essere corrispondente**

Sanzioni ridotte alla metà anche nel caso di rischi fiscali comunicati entro 120 giorni dalla notifica dell'accesso al regime di cooperative compliance e connessi a condotte realizzate in periodi di imposta precedenti purché non si abbia conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o indagini penali. A differenza del caso di violazioni collegate a rischi «non significativi», in questa circostanza non è concessa la sospensione della riscossione delle sanzioni fino alla definitività dell'accertamento. Tale aspetto meriterebbe un puntuale coordinamento.

In caso di applicazione delle sanzioni, ridotte resta la possibilità di accedere al ravvedimento operoso (circolare 38/E del 2016), ma con qualche novità: il contribuente potrà ravvedersi, ma solo previo contraddittorio con il Fisco accedendo a una procedura semplificata con termini ridotti per la definizione da stabilirsi con apposito regolamento del Mef.

Sanzioni ridotte a un terzo, ma non oltre il minimo editale, invece, per coloro che in via opzionale accedono alla cooperative compliance, ma solo previa presentazione di un interpello ordinario (articolo 11, legge 212/2000).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Appeal ridotto per l'opzione dei piccoli

### Costi/benefici

**Dario Deotto  
Luigi Lovecchio**

**N**ell'ottica del mutamento del tradizionale rapporto tributario, che vede oggi l'amministrazione finanziaria vigilare ex post sul corretto assolvimento degli obblighi dei contribuenti, la legge di riforma fiscale si propone di incentivare la possibilità di addìvere ad una definizione ex ante del rapporto tra gli stessi contribuenti e l'amministrazione. A tale scopo, nella legge delega 111/2023 è previsto il criterio secondo cui la volontaria adozione del sistema di controllo del rischio fiscale (Tcf) da parte delle imprese, che non possiedono i requisiti per accedere all'adempimento collaborativo, possa rilevare al fine di escludere o ridurre l'entità delle sanzioni.

Nel testo definitivo del decreto attuativo (Dlgs 221/2023), si introduce, quindi, l'articolo 7 bis al DlgS. 128/2015, stabilendo che i contribuenti che non sono ammessi all'adempimento collaborativo potranno comunque optare per l'ado-

zione del Tcf «in base a quanto previsto dall'articolo 4».

Attraverso l'opzione, le sanzioni amministrative vengono ridotte a un terzo (e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo editale) per le violazioni relative ai rischi di natura fiscale comunicati preventivamente attraverso (il solo) interpello - peraltro a pagamento - prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o di altre scadenze.

Inoltre, viene prevista la non punibilità per il reato di dichiarazione infedele (articolo 4 del DlgS 74/2000) in caso di rappresentazione preventiva e circostanziata all'agenzia delle Entrate - sempre mediante interpello - dei casi concreti in cui si ravvisino rischi fiscali in relazione ad elementi attivi (non dunque elementi passivi inesistenti).

Tali benefici, come si è rilevato, si conseguiranno se verrà adottato il sistema di rilevazione del rischio fiscale (Tcf) in base alle regole ordinarie applicabili ai contribuenti inclusi nel regime di adempimento collaborativo.

È da ritenere che, per i soggetti di minori dimensioni, il Tcf dovrà essere adattato alle situazioni organizzative più semplificate di que-

st'ultime. Va considerato tuttavia che si prevede (sia per chi è in adempimento collaborativo che per i soggetti di minori dimensioni) che il Tcf dovrà tenere conto delle linee guida delle Entrate e quindi non dovrebbe essere più «libero» come avviene attualmente.

Ad ogni modo, anche per i soggetti di minori dimensioni, il Tcf dovrà essere certificato da parte di professionisti indipendenti «già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili». Per (i quali si potranno avvalere dei consulenti del lavoro per le materie di loro competenza).

Per quanto si possa immaginare un Tcf semplificato per le imprese

di minori dimensioni, non vi è dubbio, comunque, che lo stesso si traduce in un adempimento oneroso e dispendioso, considerando che, pure per questi contribuenti, il sistema di rilevazione deve essere inserito nel più ampio contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Proprio per questo si ritiene che i vantaggi previsti per questi contribuenti siano davvero troppo esigui rispetto ai «costi» necessari a mettere in piedi un adeguato sistema di controllo interno. Meglio sarebbe stato giungere quantomeno alla completa esimente da sanzioni.

Si rileva, peraltro - come già riportato - che per i soggetti non rientranti nell'adempimento collaborativo la comunicazione dei rischi avviene solo attraverso interpello, che in quanto tale non può che riguardare specifiche operazioni. Non si tratta quindi, di regola, di una interlocuzione che abbia ad oggetto la gestione ordinaria e continuativa delle imprese. E anche qui si rileva l'inopportuna previsione della nuova onerosità dell'istituto (interpello) per chi - invece - non può che interloquire con il Fisco, ai fini in esame, con questo unico strumento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### IL PERIMETRO

#### La possibilità

Prevista la non punibilità per il reato di dichiarazione infedele a favore dei contribuenti che si avvarranno del regime di adempimento collaborativo. Lo stesso scudo è offerto a coloro che non possiedono i requisiti per l'adesione al particolare regime ma operanno per l'adozione del tax control framework. La non punibilità è motivata dall'assenza di dolo di chi comunica spontaneamente e preventivamente le operazioni alle Entrate

#### La procedura

Per la non punibilità va presentata l'istanza di interpello o la comunicazione di rischio (solo per i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo possedendone i requisiti) tramite una specifica comunicazione cosiddetta «di rischio» completa degli elementi richiesti prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o delle relative scadenze fiscali

**Non si è neppure prevista la completa esimente delle sanzioni Interpello oneroso per parlare con il fisco**