

Il dolo del contribuente a doppia valutazione è come un Giano bifronte

Il punto di vista

La riforma fiscale non tocca la duplicazione critica tra esito tributario e penale

Giuseppe Marino

Sia chiaro, il decreto legislativo 221/23 per potenziare il regime dell'adempimento collaborativo va elogiato perché presenta scelte indubbiamente coraggiose e innovative. Potrebbe dunque affermarsi che il meglio è nemico del bene, se non fosse per lo strano caso del dolo che nel decreto appare come un Giano bifronte, allorché un contribuente comunichi in modo tempestivo ed esauriente i rischi di natura fiscale, ma che l'Agenzia dovesse comunque qualificare in violazione di norme amministrative e, peggio, penali tributarie.

In tal caso le reazioni dell'ordinamento sembrano paradossalmente disallineate poiché l'Agenzia, dopo avere richiesto l'imposta, non applicherà le sanzioni amministrative, ma avrà comunque l'obbligo di effettuare una segnalazione alla Procura della Repubblica alla quale spetterà in via esclusiva di valutare l'esistenza della causa di non punibilità del novellato articolo 6, comma 4, del Dlgs 128/2015 e di formulare, eventualmente, la richiesta di archiviazione.

In altri termini, la funzione sussidiaria dell'azione penale, che dovrebbe scattare quando la reazione amministrativa si riveli insufficiente a rieducare il contribuente, si va a fare benedire, perché comunque la valutazione di una causa di non punibilità è già una modalità di esercizio dell'azione penale, nonostante la risposta sanzionatoria amministrativa tributaria sia stata esclusa.

Ma è coerente questa doppia risposta ordinamentale con tutti i costi di finanza pubblica a essa legati? Sarebbe come dire che il comportamento del contribuente collaborativo non è doloso ai fini amministrativi tributari ma siccome l'Agenzia non può sapere se esso lo sia anche ai fini penali tributari, deve effettuare la segnalazione alla Procura della Repubblica, unico organo preposto a valutare le cause di non punibilità. E dire che l'articolo 5, comma 4, del Dlgs

472/1997 sulle sanzioni amministrative tributarie, recita testualmente che «è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento». Quindi la domanda è: possono esistere più doli per uno stesso comportamento storico naturalistico? Può esistere, cioè, un contribuente collaborativo che non ha l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero di ostacolare l'attività amministrativa tributaria, ma che vuole comunque presentare una dichiarazione infedele ex articolo 4, del Dlgs 74/2000? Misteri di un doppio binario, amministrativo e penale tributario, che presenta sintomi evidenti di baroccaggine acuta ad alto costo finanziario. Poiché scardinarlo comporterebbe un intervento di lesa maestà escludendo il dolo specifico della dichiarazione infedele, in un sistema in cui ognuno deve guardare al proprio orticello, ci si limita qui ad auspicare una soluzione compromissoria che sarebbe potuta essere, integrando l'articolo 6 del Dlgs 128/2015 nel modo seguente «(...) le sanzioni amministrative non sono applicabili, non sussistendo il dolo di cui all'articolo 5, comma 4 del Dlgs 472/1997 con riferimento alle violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'agenzia delle Entrate (...)». Questa formulazione avrebbe potuto aiutare l'Agenzia a trovare la forza di scongiurare che la disapplicazione delle sanzioni amministrative si traduca in una segnalazione di notizia di reato alla Procura della Repubblica nel caso in cui siano superate le soglie dell'articolo 4 del Dlgs 74/2000, come se fosse possibile immaginare una diversa gradazione di dolo specifico, amministrativo tributario, da un lato, e penale tributario, dall'altro.

Ciò non toglierà, evidentemente, che se la fase investigativa sia stata iniziata dalla Procura della Repubblica, essa potrà autonomamente valutare la sussistenza della causa di non punibilità nel proprio perimetro di operabilità.

*Direttore del Corso di perfezionamento
in Corporate tax governance
nell'Università degli Studi di Milano*