

# Fisco, violazioni formali punite se ostacolano davvero i controlli

**Il nuovo criterio.** Lo schema di decreto afferma che sono sanzionabili solo le infrazioni non sostanziali che pregiudicano «in concreto» le verifiche: perciò le si può regolarizzare prima dell'attività delle Entrate

Pagina a cura di  
**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

Solo le violazioni che non pregiudicano in concreto l'attività di controllo (e che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo) possono essere considerate "meramente formali", e dunque non sanzionate.

Lo stabilisce lo schema di decreto legislativo sulle sanzioni per le violazioni tributarie - approvato nei giorni scorsi in Cdm e ancora in attesa di approdo in Parlamento - proponendo una modifica all'articolo 6, comma 5-bis, del Dlgs 472/1997. In questo modo, per la violazione (di base) formale, dovrebbe diventare cruciale la regolarizzazione eseguita dal contribuente prima dell'effettiva attività di controllo del Fisco (come riportato nel Principio di interpretazione n. 3 del Modulo Accertamento e riscossione del Sole 24 Ore, e da tempo sostenuto su queste pagine).

**La violazione meramente formale** È l'articolo 10, comma 3, dello Statuto del contribuente ad aver disposto la non sanzionabilità di quei comportamenti che si traducono in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta. Introducendo così nell'ordinamento il concetto stesso di violazione meramente formale. La norma, a ben vedere, va a "positivizzare" il principio di offensività.

Va considerato, inoltre, che la disposizione dello Statuto ha trovato sostanzialmente attuazione con l'articolo 6, comma 5-bis, del Dlgs 472/1997. La norma prevede attualmente che non sono punibili le violazioni «che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo». Individua, dunque, due condizioni in negativo (che devono sussistere congiuntamente) per la non sanzionabilità:  
1) la violazione non deve arrecare pregiudizio all'azione di controllo;  
2) la medesima violazione non deve incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

## Il link con il ravvedimento

L'aspetto che appare però determinante - e di cui fin qui non si è tenuto conto - è il "nesso" tra la previsione dell'articolo 6, comma 5-bis, del Dlgs 472/97 e l'avvenuta abrogazione del comma 4 dell'articolo 13 dello stesso decreto. Quest'ultimo consentiva, attraverso il ravvedimento operoso, di regolarizzare entro tre mesi le violazioni formali, senza alcuna sanzione. E ciò poteva avvenire prima dell'effettivo intervento dell'Agenzia.

Nella relazione al Dlgs 32/2001 (il quale ha abrogato il citato comma 4 dell'articolo 13 e introdotto, appunto, il comma 5-bis dell'articolo 6 del Dlgs 472/97) si afferma che «in considerazione dell'ampliamento operato sulla portata del suddetto principio generale» (vale a dire il principio della non sanzionabilità delle violazioni di natura meramente formale) «si è provveduto (...) a coordinare con esso le vigenti disposizioni in materia di ravvedimento operoso, abrogando espressamente il comma 4 dell'articolo 13 del decreto n. 472 del 1997».

Vi è, quindi, uno stretto legame tra la disposizione abrogata (il ravvedimento operoso per le violazioni formali) e quella della non sanzionabilità delle violazioni meramente formali.

## Il «concreto» pregiudizio

Il principio che si ricava è che si deb-

bano considerare violazioni meramente formali (non sanzionate) tutte quelle violazioni - di base - formali (quindi che non incidono nella determinazione dell'imponibile e/o sul versamento dell'imposta) che vengono regolarizzate dal contribuente prima dell'inizio di un controllo delle Entrate.

Così va letto il riferimento all'«ampliamento», contenuto nella citata relazione illustrativa, a proposito dell'abrogazione della disposizione che consentiva la regolarizzazione gratuita delle violazioni formali soltanto entro tre mesi e prima di qualsiasi intervento dell'amministrazione. Con la conseguenza che devono essere ritenute violazioni meramente formali - non sanzionate - tutte quelle violazioni non sostanziali che vengono regolarizzate spontaneamente dal contribuente, così da non incidere sull'attività di controllo svolta in concreto, al pari di quanto accadeva in passato con il vecchio ravvedimento operoso.

Dunque la parola «concreto», inserita dallo schema di Dlgs sulle sanzioni in relazione al pregiudizio all'attività di controllo, corrobora queste considerazioni, così da rendere finalmente effettivo un principio fin qui rimasto sulla carta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## SOLO 60 GIORNI PER L'INTEGRATIVA

### Sui casi di incertezza normativa la riforma peggiora la Statuto

Non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni provenienti da circolari e consulenza giuridica, a condizione che presenti una dichiarazione integrativa entro 60 giorni e che ci sia obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma. Questa la previsione contenuta nello schema di Dlgs sulle sanzioni che integra la disposizione dell'art. 6, Dlgs. 472/1997. Secondo quest'ultima norma, nella versione attualmente vigente, non è sanzionabile la violazione commessa in ragione dell'obiettiva difficoltà di interpretazione delle norme. Si tratta di una causa di esimente non sottoposta a condizioni, la cui applicabilità in concreto richiede l'intermediazione del giudice tributario (Cassazione 36145/2023).

Con la proposta di riforma, viene aggiunto un comma a tale articolo,

in forza del quale viene disposta la non sanzionabilità del contribuente che si adegua alle indicazioni del Fisco contenute in circolari e documenti di consulenza giuridica (solo questi, non anche ad esempio gli interpell), ad una duplice condizione: la prima è che sia presentata una dichiarazione integrativa entro 60 giorni dalla pubblicazione del documento delle Entrate; la seconda è che la violazione cui si intende rimediare sia comunque dipesa dall'obiettiva incertezza della norma tributaria. Si tratta - con tutta evidenza - di una proposta peggiorativa dell'attuale assetto, se si tiene presente che se c'è obiettiva incertezza, in base alla normativa oggi in vigore, l'esimente vale sempre e senza condizioni (e considerando l'articolo 10, comma 2, dello Statuto).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Ovunque voi siate, gli incontri con i Partner Sistemi sono sempre ravvicinati.

Siamo sempre al vostro fianco, con i software più innovativi e una rete di professionisti pronta a darvi personalmente assistenza in tutta Italia, per aiutarvi a scegliere la soluzione giusta, usarla al meglio e aggiornarla ogni volta che è necessario.



sistemi.com

**sistemi**  
PROFESSIONE INFORMATICA

Partner Premium di



TORINO  
Spazio al Futuro