



L'art. 8 del D.L. 16/2012 contenente “*Misure di contrasto all'evasione*” conferma la necessità di un processo tributario con garanzie del processo penale.

STUDI COLLEGATI
LINKED LAW FIRMS

ARGENTINA
Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
São Paulo
Rio de Janeiro

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
Beijing
Shanghai

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
Mumbai
New Delhi

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED KINGDOM
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas

L'art. 8 del recente D.L. 2 marzo 2012, n. 16, ha modificato, con effetto retroattivo, l'art. 14 (rubricato “*Razionalizzazione e soppressione di agevolazioni tributarie e recupero di imposte e di base imponibile*”), comma 4-bis della l. 537/93.

La novella normativa, conformandosi a plurime sentenze della Cassazione, ribadisce la non deducibilità di costi “*direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale*”.

Due brevi osservazioni.

1. Tale modifica riporta di attualità il collegamento tra attività qualificabile come reato e disciplina del tributo.

È noto che, ad esempio, il termine di decadenza per notificare l'avviso di accertamento è raddoppiato in caso di violazione penale. Oltre a ciò non sono deducibili i costi connessi a reato e la norma citata ha delimitato l'ipotesi a quei costi che già ex se costituiscono illecito penale (non colposo).

Esiste dunque un complesso normativo che fa dipendere la disciplina del tributo dall'esistenza di un reato, e dunque anche dall'elemento soggettivo che è richiesto a tal fine.

A questo complesso normativo si aggiunge l'indirizzo giurisprudenziale che nega il diritto alla detrazione Iva quando l'Agenzia delle Entrate dimostri la “*consapevolezza*” di partecipare a comportamenti fraudolenti.

Sempre più, dunque, il giudice tributario deve compiere valutazioni sull'esistenza di elementi soggettivi di responsabilità.

Né sembra una sufficiente garanzia, per il contribuente, la circostanza che l'intenzione illecita o la consapevolezza dell'altrui illecito debba essere desunta - come da indicazione della Corte di Giustizia¹ - da “*elementi oggettivi*”. Di fatto, tali “*elementi*

¹ Al par. 59 della sentenza Axel Kittel (C-439/04 e C-440/04, del 6.7.2006) leggiamo che “*spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto alla deduzione qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode*



oggettivi” vengono ricavati anche da comportamenti commercialmente “fisiologici”, come il pagamento anticipato, o la selezione del venditore in base al prezzo più conveniente (cioè un comportamento “economicistico”, quindi non solo reale, ma dovuto, al fine di “restare sul mercato”).

È condivisibile un orientamento, che valorizza anche l’elemento soggettivo del contribuente finalizzato, nei limiti di quanto ragionevolmente richiedibile, a responsabilizzare gli operatori economici nei rapporti con soggetti terzi, ma la certezza del diritto (essenziale per il commercio libero) avrebbe richiesto che il dovere di controllare il comportamento della controparte contrattuale fosse oggetto di espressa previsione normativa.

2. Oltre a ciò, tale “invasione” di stampo penalistico non può prescindere dalle possibilità di difesa del contribuente.

Come può, infatti, l’operatore economico dimostrare la mancanza di dolo di evasione, di consapevolezza di partecipare a frodi altrui, se non gli è consentito difendersi con ogni mezzo, primo fra tutti la prova testimoniale, di fronte al giudice?

Già nel 1997, quando venne approvato il D.L.vo n. 472, in materia di sanzioni amministrative, con disposizioni normative che richiamavano concetti di stampo penalistico (consapevolezza, imputabilità), il legislatore non ebbe a considerare le difficoltà di provare la mancanza dell’elemento soggettivo in capo al contribuente al fine di ottenere la riduzione delle sanzioni.

Ancor oggi si rileva la stessa disattenzione (normativa e giurisprudenziale): una disarmonia tra norme sostanziali e norme processuali.

Ben vengano disposizioni (ed interpretazioni) finalizzate a combattere l’evasione tributaria, ma queste devono essere armonizzate in un sistema che consenta ai “non-evasori” di potersi adeguatamente difendere nelle sedi competenti.

Norme e interpretazioni che negano l’esercizio di diritti (deduzione di costi e detrazione di Iva) valutando anche profili di natura soggettiva, senza consentire al contribuente di essere interrogato o di interrogare soggetti terzi, si calano in un sistema processuale che non è in grado di valutare adeguatamente l’elemento soggettivo.

È dunque a tutt’oggi insoddisfacente l’equilibrio tra la tutela dell’interesse fiscale mediante responsabilizzazione del contribuente (e considerazione dell’elemento soggettivo) da un lato, e tutela del diritto di difesa dall’altro lato.

a cura di

Giovanni Moschetti

all’IVA, anche se l’operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica”.