



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Principio di colpevolezza ed onere della prova nel sistema sanzionatorio tributario.

di Damiano Peruzzo

### ABSTRACT

*The most recent tax regulations tightened both criminal and administrative sanctions against the taxpayers who break the law. In this context, art. 5, d.lgs. n. 472/1997 states that no administrative sanctions can be imposed on the taxpayer who doesn't infringe tax law consciously and negligently: therefore, the subjective state of the taxpayer who violates fiscal regulations is a fundamental element that has to be evaluated in order to decide, in the specific case, whether to impose sanctions or not.*

*The tax authority is allowed to presume that any violation of tax law was committed with guilt, while the taxpayer has to prove that he acted diligently in order to exclude sanctions. Nevertheless, this distribution of the burden of proof doesn't allow the tax authority to impose sanctions when the taxpayer proves with specific elements that he didn't act negligently, nor justifies the most recent rulings of the tax courts, according to whom the taxpayer has to give proof of his lack of guilt beyond the burden set by the law.*

**SOMMARIO:** 1. L'elemento soggettivo dell'illecito tributario. – 2. Il principio di colpevolezza. – 3. Assenza di colpevolezza e cause di non punibilità. – 4. La nozione di colpa nel sistema sanzionatorio tributario. – 5. Elemento soggettivo dell'illecito ed irrogazione delle sanzioni: presunzione di colpevolezza e prova dell'assenza di colpa.

### **1. L'elemento soggettivo dell'illecito tributario.**

Il recente inasprimento del profilo sanzionatorio relativo alle violazioni di natura tributaria<sup>1</sup> ci induce a riflettere sui presupposti della responsabilità derivante dall'illecito tributario, con particolare riguardo all'elemento soggettivo, che costituisce al contempo il fondamento e il limite della punibilità – sia a titolo di responsabilità amministrativa che penale – del contribuente<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Tra gli interventi legislativi di inasprimento della disciplina sanzionatoria, si ricorda la l. n. 220/2010 (Legge Finanziaria per il 2011), nella quale sono state ritoccate in aumento, con effetto dal 1° gennaio 2011, le sanzioni previste per gli istituti di definizione agevolata (ravvedimento operoso, conciliazione giudiziale, accertamento con adesione, adesione all'irrogazione di sanzioni ex art. 16, d.lgs. n. 472/1997, etc.). Per le motivazioni sottese all'adozione di tali misure, individuate nell'incremento del gettito e nell'inasprimento della lotta all'evasione, si rinvia a L. SALVINI, *La legge di stabilità per il 2011. La lotta all'evasione*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2011, 383. Si è quindi assistito a numerose modifiche in tema di sanzioni penali, tra cui l'abbassamento della soglia di punibilità per i reati tributari, approvata con la manovra di ferragosto ed entrata in vigore il 16 settembre 2011, nonché la *reformatio in peius* della disciplina sanzionatoria in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e l'allungamento dei termini di prescrizione dei reati previsti dagli articoli 2 e ss., d.lgs. n. 74/2000. Sul punto, cfr. A. IORIO, *Gli effetti dell'abbassamento delle soglie di rilevanza penale per le violazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2011, 3281. Da ultimo, si segnala il recente intervento del d.l. 16/2012, con il quale, a modifica dell'art. 303 del testo unico delle leggi doganali, sono state rafforzate notevolmente le sanzioni sulle violazioni, peraltro di natura formale, legate ad inesattezze dichiarative su qualità, quantità e valore delle merci, con contestuale eliminazione dell'esimente di cui al previgente comma 3 della disposizione in parola, prevista per le violazioni derivanti «da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione»: v. F. CERIONI, *Aggravamento delle sanzioni per le violazioni accertate dall'Agenzia delle Dogane*, in *Corr. trib.*, 2012, 2033. Come si evince, esiste una tendenza all'ampliamento dell'area di responsabilità del contribuente e di inasprimento delle misure sanzionatorie, accompagnata, all'interno di tale ambito, ad una costante penalizzazione della materia, giustificata da una strategia di lotta all'evasione fiscale che predilige un'azione repressiva e sanzionatoria.

<sup>2</sup> Per una disamina dei profili soggettivi dell'illecito amministrativo tributario, v. A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1997, 1196; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999, 107; ID., voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*. I) *Violazioni e sanzioni amministrative*, in *Enc. giur.*, IX, 2001, 23; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di*

Ciò che accomuna le sanzioni tributarie è difatti la «coloritura» penalistica dell'intero impianto sanzionatorio tributario<sup>3</sup>, nell'ambito del quale viene conferito all'elemento soggettivo dell'illecito tributario, anche per i profili di responsabilità amministrativa, quel carattere di essenzialità e di imprescindibilità di matrice penalistica per cui, nel rispetto del principio di colpevolezza di cui all'art. 27 Cost., in assenza dell'elemento soggettivo è esclusa la punibilità dell'agente che ha commesso una o più violazioni della legge tributaria.

Se per quanto riguarda le sanzioni penali, in applicazione diretta dei principi costituzionali di responsabilità personale e di colpevolezza, codificati dagli artt. 42 e 43 cod. pen. e accompagnati dalla fondamentale regola di giudizio di cui all'art. 533 cod. proc. pen.<sup>4</sup>, l'elemento soggettivo assurge a elemento necessario dell'illecito – senza il quale, difettandone il presupposto, non si configura il reato –, più complesso è ricostruire l'effettivo ruolo e la funzione dell'elemento soggettivo nell'ambito del sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

A tal proposito, occorre soffermarsi sulla legge generale in materia di sanzioni amministrative tributarie (d.lgs. n. 472/1997), che, in attuazione della legge delega n. 696/1992, ha riformato la disciplina dell'illecito amministrativo in materia tributaria, introducendo un sistema sanzionatorio di tipo personalistico (o penalistico) in luogo del previgente sistema a carattere risarcitorio<sup>5</sup>.

Con tale intervento, è stata attribuita alle sanzioni tributarie la finalità punitiva tipica dell'istituto sanzionatorio, con funzione preventiva e al contempo repressiva dell'illecito. Corollario della svolta in senso «afflittivo» delle sanzioni amministrative ad opera della legge generale in materia di sanzioni, è stata l'estensione all'ambito tributario di una serie di garanzie e di norme previste in materia penale, che ha portato a compimento la «penalizzazione» del sistema sanzionatorio tributario mediante l'introduzione di principi di matrice penalistica, quali il *favor rei* e il principio di stretta legalità.

Tra gli effetti della nuova concezione penalistica, assume primario rilievo la «personalizzazione» delle sanzioni amministrative tributarie, già valorizzata in via generale dalla l. n. 689/1981 in tema di illecito amministrativo, con il conseguente passaggio da una responsabilità di tipo «oggettivo» (automatismo tra violazione e sanzione) ad una responsabilità di tipo «soggettivo».

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 472/1997, difatti, risponde dell'illecito la persona fisica che abbia commesso la violazione o la persona giuridica titolare del rapporto fiscale che si assume violato, venendosi a creare in tal modo una potenziale distinzione, sino ad allora esclusa, tra l'autore dell'illecito soggetto a sanzione e il contribuente obbligato al solo versamento d'imposta. Viene così introdotto il principio di riferibilità della violazione tributaria alla persona fisica che ha commesso o ha concorso a

---

*personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1999, 1509; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, I, 1999, 1509. Quanto ai profili penalmente rilevanti, la disciplina dell'elemento soggettivo non si discosta, in linea di massima, da quella prevista in via generale dagli artt. 42 e 43 cod. pen.; si rinvia, sul punto, a A. LANZI e P. ALDOVRANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 67.

<sup>3</sup> Sul punto, cfr. G. BELLAGAMBA e G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 227.

<sup>4</sup> E' noto che i reati tributari sono costituiti in gran parte da delitti, in relazione ai quali, ai sensi dell'art. 42, comma 2, cod. pen., la punibilità è ammessa solo se sussiste l'elemento soggettivo del dolo, la cui sussistenza, ai fini della condanna, deve essere dimostrata in sede processuale al di là di ogni ragionevole dubbio.

<sup>5</sup> Il sistema previgente risultava delineato sulla base della l. 7 gennaio 1929 n. 4 ed imperniato sulla previsione di due misure sanzionatorie distinte, la sovrattassa e la pena pecuniaria, la cui distinzione (la prima, con funzione risarcitoria; la seconda di carattere punitivo) risultava tuttavia di difficile individuazione a causa dell'opera disorganica del legislatore tributario. Di qui la necessità di una generale riforma del sistema sanzionatorio tributario, intesa a conseguire un'organica razionalizzazione della disciplina, che conformasse le sanzioni tributarie ai principi generali delle sanzioni amministrative dettati dalla l. n. 689/1981.

commettere il fatto, affermando il principio di personalità della responsabilità tributaria amministrativa<sup>6</sup>.

E' in tale ottica di personalizzazione della responsabilità amministrativa che assume rilievo il c.d. elemento soggettivo dell'illecito tributario, che si sostanzia nella previsione di una serie di regole che definiscono l'*an* della sanzione amministrativa sulla base delle condizioni soggettive dell'agente: ai fini della punibilità, il soggetto responsabile della violazione tributaria deve essere imputabile<sup>7</sup> e colpevole.

Il principio di colpevolezza, che costituisce il nucleo essenziale della riforma in senso personalistico del sistema sanzionatorio amministrativo tributario<sup>8</sup>, è affermato in via generale dall'art. 5, d.lgs. n. 472/1997, secondo cui «ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa», e nello specifico attraverso la previsione di cause di non punibilità con cui il legislatore tipizza in talune fattispecie l'assenza di colpa, facendone derivare l'esclusione della sanzione.

L'aver espressamente previsto la coscienza e volontarietà della condotta dolosa o colposa quale presupposto della responsabilità sanzionatoria costituisce un'importante innovazione dell'ordinamento tributario: da elemento «ininfluente» nel sistema previgente, l'elemento soggettivo è diventato una componente essenziale per il configurarsi stesso dell'illecito tributario, in assenza del quale la sola condotta antigiridica non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'irrogazione della sanzione<sup>9</sup>.

Se, sotto il profilo teorico, l'elemento soggettivo assume primaria importanza sostanziale e strutturale nella configurazione dell'illecito, nel diritto vivente il principio di colpevolezza e le cause di non punibilità del contribuente risultano tuttavia spesso ancora relegati a elementi secondari, non necessari ad individuare i confini dell'illecito, ma destinati, esternamente rispetto ad esso e quasi «accidentalmente», ad escludere la punibilità in talune rare occasioni, stante il difficile onere probatorio posto a carico del soggetto nei cui confronti viene contestata la sanzione in sede di attuazione del rapporto derivante dalla responsabilità per la violazione di norme tributarie.

A distanza di quindici anni dalla riforma, occorre pertanto interrogarsi sullo stato dell'elemento soggettivo dell'illecito tributario, al fine di verificare se le soluzioni applicative e processuali adottate dal diritto vivente rispettino i principi e gli stampi giuridici previsti, sul piano sostanziale, dalla legge generale sulle sanzioni amministrative.

---

<sup>6</sup> Nel sistema previgente la responsabilità per le violazioni di natura tributaria era addossata in ogni caso al contribuente, configurandosi in tal modo una sorta di accessorietà, sotto il profilo soggettivo, tra il rapporto tributario e quello tributario sanzionatorio, che determinava la sostanziale mancanza di responsabilità in capo all'autore materiale dell'illecito.

<sup>7</sup> Il principio di imputabilità è previsto dall'art. 4, d.lgs. n. 472/1997, che prevede che il soggetto responsabile della violazione, per essere sanzionato, debba essere in possesso della capacità di intendere e di volere, valutata sulla base dei criteri indicati nel codice penale, al momento della commissione del fatto. Sul principio di imputabilità in materia di sanzioni tributarie, v. F. D'AYALA VALVA, *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, 203.

<sup>8</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità colpevolezza, cause di non punibilità*, in *Fisco*, 1999, 11355; L. DEL FEDERICO, *Il principio di personalità*, in G. TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, 19; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 93.

<sup>9</sup> L'intervento legislativo è stato fortemente ispirato dalla dottrina, che, già con riguardo al sistema sanzionatorio previgente, aveva sostenuto, sulla base di argomentazioni di carattere sistematico, imperniate sul rinvio operato dall'art. 1, comma 2, l. n. 4/1929 alle disposizioni generali del codice penale e sull'applicazione analogica dei principi contenuti nella l. n. 698/1981, che fosse necessario anche ai fini della punibilità dell'illecito tributario amministrativo il requisito psicologico della colpa o del dolo, anche in assenza di una espressa disposizione in tema di colpevolezza. Si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 306; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 358.

## **2. Il principio di colpevolezza.**

Nel sistema delle sanzioni amministrative tributarie, è accolto il principio secondo cui il soggetto che ha commesso una violazione non può essere punito se non è possibile muovere allo stesso alcun rimprovero per avere commesso la violazione, non potendosi prescindere dalla colpevolezza dell'agente.

Secondo tale principio, che affonda le sue radici nella civiltà giuridica dell'ordinamento e che in materia penale ha espresso rilievo costituzionale, è impedita l'irrogazione di misure afflittive nei confronti di chi abbia commesso una violazione della legge non rimproverabile, in quanto non voluta né colposamente prevedibile.

In materia tributaria, il principio è espressamente previsto dall'art. 5, d.lgs. n. 472/1997, il quale dispone che, ai fini dell'irrogazione delle sanzioni amministrative, la condotta del soggetto, oltre che cosciente e volontaria<sup>10</sup>, debba essere rimproverabile allo stesso a titolo di dolo o colpa.

La nozione rilevante di dolo è definita espressamente dal comma 4 della medesima disposizione, secondo cui si considera 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.

Si tratta, in tutta evidenza, di una figura di dolo specifico, o intenzionale, caratterizzata dall'intenzione «di evasione» della condotta.

Quanto alla nozione di colpa, in assenza di una specifica disposizione, ci si deve necessariamente rifare alla previsione di cui all'art. 43 del codice penale, secondo cui si ha colpa quando l'evento non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline: la colpa si configura come violazione di una regola cautelare, positivizzata (in tal caso ricorre la colpa c.d. specifica) o non espressamente codificata (in cui si ravvisa la colpa c.d. generica).

Nella legge generale sulle sanzioni amministrative tributarie, inoltre, viene elaborata una autonoma definizione di colpa grave, che sussiste allorché l'imperizia o la negligenza sono «indiscutibili» e non esiste alcun dubbio in ordine all'interpretazione della legge, così che risulta «evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari»<sup>11</sup>.

Si è osservato come risulti estremamente difficile individuare in concreto le ipotesi di colpa grave<sup>12</sup>. In effetti, si tratta di una situazione soggettiva prossima al dolo, tant'è che la colpa grave viene equiparata, con riguardo alle conseguenze dell'illecito e al relativo trattamento sanzionatorio, alla ipotesi di condotta dolosa del contribuente<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> La coscienza e volontarietà della condotta viene definito dalla dottrina penalistica come *suitas*, o appartenenza della condotta al soggetto del comportamento illecito. Essa costituisce il requisito minimo di collegamento tra il comportamento e la sua riferibilità all'agente umano, che è esclusa nelle ipotesi di coartazione fisica o di forza maggiore. Come sottolineato in G. BELLAGAMBA e G. CARITI, *Codice delle sanzioni tributarie*, Milano, 2007, 350, è evidente la scarsa rilevanza di tale categoria nell'ambito degli illeciti tributari, apparendo difficile ipotizzare una violazione tributaria mancante della necessaria riferibilità psichica all'agente.

<sup>11</sup> Cfr. art. 5, comma 3, d.lgs. n. 472/97. Nell'ultimo periodo della disposizione viene specificato che «non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo». Si può argomentare, *a contrariis*, che l'inadempimento sistematico agli obblighi di versamento costituisce ipotesi di colpa grave del contribuente.

<sup>12</sup> G. BELLAGAMBA e G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, cit., 793.

<sup>13</sup> Ci si riferisce, a titolo esemplificativo, alle disposizioni di cui all'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 472/97 e all'art. 11, commi 5 e 6, dello stesso decreto. La prima norma stabilisce che la responsabilità dell'autore della violazione che non coincida con il contribuente e non abbia tratto vantaggio dall'illecito è limitata alla somma di cento milioni di lire, ma tale limite non si applica quando la violazione è stata commessa con dolo o colpa grave; allo stesso modo, la presenza di una situazione

La previsione della rilevanza degli elementi soggettivi del dolo e della colpa (anche nella sua forma «grave») rende compiuto il modello sanzionatorio «personalistico» (o «penalistico»), mediante la valorizzazione della dimensione soggettiva della responsabilità della persona fisica autrice della violazione.

La disciplina vigente, dettata sul modello penalistico, rende applicabili alle sanzioni tributarie gli schemi interpretativi elaborati dalla giurisprudenza penale in tema di elemento soggettivo, da cui consegue che la punibilità per le violazioni tributarie postula innanzitutto che l'azione o l'omissione siano coscienti e volontarie ed altresì colpevoli, e cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente.

### **3. Assenza di colpevolezza e cause di non punibilità.**

Che il principio di colpevolezza caratterizzi il sistema sanzionatorio tributario amministrativo è dimostrato dall'esistenza di specifiche cause di non punibilità, che, trovando fonte nell'assenza di colpevolezza del contribuente, costituiscono espressioni specifiche del principio di cui al citato art. 5, d.lgs. n. 472/1997.

Ci si riferisce alla cause di non punibilità indicate dal successivo art. 6 della legge generale sulle sanzioni amministrative tributarie, che attribuiscono all'elemento soggettivo carattere decisivo ai fini dell'esclusione della punibilità del contribuente.

La prima ipotesi, prevista dal comma primo del citato art. 6, concerne le violazioni commesse quale conseguenza di un errore incolpevole sul fatto. Si tratta, in tutta evidenza, dell'applicazione in materia tributaria della norma di cui all'art. 47 cod. pen. riguardante l'errore di fatto. Come per il diritto penale, l'errore rilevante ai fini dell'esclusione della punibilità è quello che concerne un elemento materiale dell'illecito<sup>14</sup> e consiste in una difettosa percezione o ricognizione della realtà fattuale, che alteri il processo volitivo, in modo tale che il soggetto agisca sul presupposto di una situazione non corrispondente a quella reale<sup>15</sup>. L'illecito è pertanto punibile ove l'errore sia incolpevole, e cioè non dovuto a negligenza, imprudenza o imperizia, nel qual caso viene meno il disvalore della condotta per difetto della rimproverabilità all'agente e, pertanto, del presupposto della punibilità.

---

soggettiva di dolo o colpa grave impedisce, ai sensi dell'art. 11, d.lgs. n. 472/1997, l'estinzione di tutte le obbligazioni nell'ipotesi di pagamento della sanzione ovvero l'assunzione del debito dell'autore della violazione da parte del diverso soggetto che sia titolare del rapporto tributario in relazione al quale è stato commesso l'illecito.

<sup>14</sup> G. BELLAGAMBA e G. CARITI, *Codice delle sanzioni tributarie*, cit., 354; G. AMBROSETTI, *Cause di non punibilità*, in F. MOSCHETTI e L. TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Milano, 2000, 181; L. DEL FEDERICO, *Il principio di personalità*, cit., 19; F. GALLO e F. DE FRANCO, *Le cause di esclusione della punibilità dell'illecito tributario*, in *Il Fisco*, 2008, 3841. La dottrina ha messo in luce la perfetta simmetria tra la disciplina della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 e la disciplina penalistica dell'errore di fatto di cui all'art. 47 cod. pen., ritenendo applicabile anche in materia tributaria, sia pur in difetto di un esplicito richiamo, l'art. 47, comma 3, cod. pen., che ricomprende nell'errore di fatto anche l'errore di diritto che si traduca in un errore sul fatto, e l'art. 48, cod. pen., che disciplina l'ipotesi in cui l'errore sia determinato dall'altrui inganno, prevedendo che in tale fattispecie del fatto commesso dalla persona ingannata risponde colui che l'ha determinata a commetterlo. Le conclusioni della dottrina, tuttavia, non trovano riscontro nella giurisprudenza di legittimità, che in materia tributaria non ha pressoché mai affrontato specificamente la questione concernente la causa di non punibilità dell'errore di fatto.

<sup>15</sup> Cfr. Cass. pen., Sez. VI, 25 giugno 2010, n. 32329, in *Cass. pen.*, 2011, 1435, in cui è stato altresì chiarito che laddove l'errore non riguardi l'elemento materiale dell'illecito ma l'interpretazione tecnica della realtà percepita o le norme di riferimento, si esula dal campo dell'errore sul fatto rilevante ai fini dell'esclusione della punibilità.

Ha natura soggettiva, inoltre, la scusante dell'ignoranza inevitabile della legge, prevista dall'art. 6, comma 4, d.lgs. n. 472/1997, a mente del quale «l'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile».

Anche tale causa di esclusione della punibilità affonda le proprie radici nell'ordinamento penale, in cui il principio tradizionale per cui *ignorantia legis non excusat* è stato ridefinito dall'intervento della Corte Costituzionale, che ha ridotto la portata dell'art. 5, cod. pen. alle sole ipotesi di ignoranza «non inevitabile»<sup>16</sup> e affermato che l'ignoranza inevitabile rende scusabile l'illecito penale.

La scusante dell'ignoranza inevitabile in materia di sanzioni tributarie è espressione diretta di tale concezione penalistica dell'elemento soggettivo della colpevolezza: anche in materia di sanzioni amministrative tributarie, è stato difatti positivizzato il principio secondo cui la possibilità di conoscere la norma è il presupposto della rimproverabilità del fatto, ovvero della colpevolezza<sup>17</sup>.

Ciò comporta che nelle ipotesi in cui tale possibilità sia esclusa, mancando la consapevolezza circa l'obbligo di osservanza del precetto, l'ignoranza inevitabile è causa di esclusione della colpevolezza e scusante dell'illecito<sup>18</sup>.

In una materia, quale quella tributaria, caratterizzata, a tratti, da «tecnicismo» e dalle frequenti difficoltà interpretative, l'ignoranza scusabile assume del resto uno specifico e più incisivo rilievo rispetto all'ordinamento penale.

Ed, infatti, l'ignoranza inevitabile (o scusabile) assurge a elemento essenziale per la configurazione delle cause di non punibilità dell'obiettiva incertezza della legge tributaria e del legittimo affidamento del contribuente, che possono anch'esse annoverarsi tra le cause «soggettive» di non punibilità<sup>19</sup>.

La prima scriminante, prevista dall'art. 6, d.lgs. n. 472/1997 e dall'art. 10, comma 3, l. n. 212/2000 (nonché, nell'ambito del processo tributario, dall'art. 8, d.lgs. n. 546/1992), opera quando la violazione è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria; la seconda, come dispone il secondo comma del citato art. 10 dello Statuto, ricorre

---

<sup>16</sup> Il riferimento è alla «storica» sentenza n. 364/1988, con la quale la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, cod. pen., nella parte in cui non escludeva dall'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale, l'ignoranza inevitabile. I riflessi della decisione della Corte Costituzionale nel settore penale tributario sono stati analizzati da G. PUOTI, *L'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.: considerazioni sulla sentenza n. 364 del 1988 nell'ottica del diritto tributario*, in *Giur. cost.*, 1988, I, 1534; G. BETTIOL, *La caduta di un mito: Ignorantia legis non excusat*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 385; G. LOVISOLO, *Disciplina fiscale e ignoranza inevitabile della legge penale: prime considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 743. Sul punto, cfr., inoltre, M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 99.

<sup>17</sup> Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, paragrafo 26 della motivazione: «L'effettiva possibilità di conoscere la legge penale è ulteriore requisito soggettivo minimo d'imputazione (...). Tale requisito viene ad integrare e completare quelli attinenti alle relazioni psichiche tra soggetto e fatto e consente la valutazione e, pertanto, la rimproverabilità del fatto complessivamente considerato».

<sup>18</sup> Sia pur con riferimento all'illecito amministrativo non tributario, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di pronunciarsi con riguardo alla scriminante dell'errore di diritto (*ignorantia legis*), mettendone in luce la simmetria con l'errore di fatto: «Anche rispetto agli illeciti amministrativi opera l'efficacia scriminante dell'errore – purché determinato da ignoranza inevitabile – sulla liceità del fatto vietato, secondo i principi fissati in materia penale dalla sentenza n. 364 del 1988 della Corte Cost.; tale efficacia scriminante opera non solo rispetto all'ignoranza relativa alle norme che individuano gli elementi della condotta vietata, ma anche (e a maggior ragione) rispetto alle norme che, ricollegando alla suddetta condotta l'applicazione di una sanzione, la qualificano come illecito amministrativo». Cfr. Cass., Sez. I, 9 settembre 1997, n. 8787, in *Banca dati fisconline*.

<sup>19</sup> Cfr. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 126, in cui si afferma che è possibile graduare le manifestazioni dell'ignoranza inevitabile della legge tributaria che porta all'individuazione di tre distinte «scusanti», ciascuna con una propria autonomia concettuale, riferibili all'*ignorantia legis*: le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria; l'affidamento nelle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria; l'ignoranza o errore di diritto inevitabili, dipendenti da cause diverse da quelle di cui sopra.

invece quando il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dal Fisco, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Entrambe le scusanti valorizzano l'elemento soggettivo dell'*ignorantia legis*, che assume – nelle ipotesi qualificate di cui sopra – un connotato tale da escludere la colpevolezza dell'agente e, quindi, la sua punibilità.

Dalla disamina delle cause di non punibilità, si evince, nell'ambito del sistema delle sanzioni tributarie amministrative, il fondamentale rilievo assunto dall'elemento soggettivo della colpevolezza, inteso nella sua accezione ampia, comprensivo della conoscenza o conoscibilità della legge tributaria.

Esso opera sia internamente all'illecito, individuandone i confini delle «azioni coscienti e volontarie, siano esse dolose o colpose», che esternamente ad esso, tramite la previsione delle cause di non punibilità sopra descritte, che impediscono la punibilità del contribuente che abbia agito in qualificate condizioni di buona fede soggettiva.

#### **4. La nozione di colpa nel sistema sanzionatorio tributario.**

Come si è visto, il sistema delle sanzioni amministrative tributarie è permeato dall'influenza di concetti e istituti di matrice penalistica, che l'ordinamento tributario assume anche con riguardo alle nozioni di dolo e colpa, mutate dal diritto penale.

Mentre per quanto concerne il dolo, tuttavia, la nozione rilevante ai fini tributari viene espressamente definita dalla legge come l'intenzione di commettere una violazione con il fine dell'evasione fiscale, la nozione di colpa non viene espressamente descritta dal legislatore tributario.

In assenza di una definizione specifica, la peculiare natura dell'illecito tributario rende problematico l'adattamento del concetto penalistico di colpa alla materia delle sanzioni amministrative tributarie, che si caratterizzano tipicamente nella risposta dell'ordinamento a violazioni di precetti normativi o regolamentari.

Secondo una prima prospettiva, difatti, in ambito tributario non vi sarebbe spazio per la nozione di «colpa generica», ma solamente per quella di «colpa specifica», consistente nella violazione di leggi e regolamenti di natura tributaria<sup>20</sup>; sarebbe pertanto integrato l'elemento della colpa ogniqualvolta l'agente abbia commesso una violazione della normativa tributaria.

Un diverso approccio, invece, adatta alla materia tributaria la nozione di «colpa generica», affermando che sussiste la colpa ogni qual volta le violazioni siano conseguenza di negligenza, imprudenza o imperizia<sup>21</sup>. Ciò che rileva, in tale prospettiva, è il difetto di diligenza dell'agente<sup>22</sup>:

---

<sup>20</sup> L. DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 1081.

<sup>21</sup> Cfr. M. PIERRO, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11, D.Lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, 253, in cui, richiamando la circolare ministeriale n. 180/E del 10 luglio 1998, sono definite le forme di contrarietà alle regole di diligenza come «insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza); atteggiamenti o decisioni avventate, assunte cioè senza le cautele consigliate dalle circostanze per i comportamenti intesi ad adempiere gli obblighi tributari (imprudenza); insufficiente conoscenza degli obblighi medesimi che si possa però far risalire ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali (imperizia)». Sembra aderire a tale impostazione anche la giurisprudenza di legittimità, la quale ha affermato che «l'imperizia colpevole non è soltanto quella di colui che, in relazione all'attività che gli è propria, si

quest'ultimo è colpevole nella misura in cui, pur essendo prevedibile che gli effetti della propria condotta possano ragionevolmente condurre alla violazione della norma tributaria, pone in essere la condotta medesima, commettendo l'illecito.

Di converso, la condotta che abbia determinato una violazione della normativa tributaria, ma che al contempo non sia rimproverabile all'autore per difetto di diligenza, non sarebbe sanzionabile per difetto della rimproverabilità soggettiva nei confronti dell'agente.

In altri termini, mentre per la prima interpretazione la contrarietà oggettiva del comportamento al precetto sarebbe sufficiente ad integrare, sotto il profilo dell'elemento psicologico, l'illecito tributario, nella diversa ottica il comportamento antigiuridico non sarebbe invece sufficiente a fondare la punibilità, dovendosi necessariamente indagare la situazione psichica dell'agente in rapporto con la commissione della violazione.

A ciascuno dei citati orientamenti, come si evince, corrisponde una diversa ampiezza dell'elemento psicologico della colpa, cui conseguono conseguenze e riflessi importanti sul piano dell'accertamento dell'elemento soggettivo e, in ultima analisi, sull'estensione delle sanzioni amministrative tributarie.

Difatti, mentre il primo orientamento ammette che la violazione astratta della norma tributaria integri una sorta di «presunzione» di colpevolezza a carico dell'agente, qualificando come «colpevole» ogni violazione fiscale, il secondo restringerebbe l'ambito dell'illecito tributario alle sole ipotesi in cui la violazione sia addebitabile all'autore per difetto di diligenza.

A nostro avviso, non è tanto il grado della colpa a distinguere, sul piano teorico, la configurabilità dell'elemento soggettivo dell'illecito, quanto piuttosto l'impossibilità di ricondurre l'illecito tributario a inammissibili forme di responsabilità oggettiva, che prescindano dalla rimproverabilità soggettiva della condotta all'agente.

In tale prospettiva, non assume rilievo la tipologia di colpa adottata, quanto la necessità che la nozione di colpa si identifichi nella rimproverabilità soggettiva della condotta, al fine di scongiurare qualsiasi rischio che venga affermata una responsabilità di natura oggettiva, essendo tale ultima forma di responsabilità del tutto esclusa dall'attuale impianto normativo del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale.

##### *5. Elemento soggettivo dell'illecito e irrogazione delle sanzioni: presunzione di colpevolezza e prova dell'assenza di colpa.*

Se sotto il profilo teorico è pacifico che la configurabilità dell'illecito tributario non può prescindere dalla colpevolezza dell'agente, è altrettanto pacifico, dal punto di vista applicativo e procedimentale, che l'Amministrazione finanziaria non ha l'onere di provare la colpevolezza del contribuente al fine di

---

deve ritenere in grado di conoscere ed interpretare correttamente la legge tributaria, ma anche quella di colui che, non essendo in grado di curare personalmente l'adempimento degli obblighi fiscali, è però in condizione di rendersi conto della insufficienza delle sue cognizioni e della necessità di sopperire a tale insufficienza. In ultima analisi, ciò che si pretende è che ciascuno operi, di persona o ricorrendo all'ausilio di altri, tenendo un comportamento caratterizzato da diligenza e prudenza». Così Cass., Sez. trib., 23 gennaio 2004, n. 1198, in *Boll. trib.*, 2004, 635; negli stessi termini, cfr. Cass., Sez. trib., 20 novembre 2003, n. 17579, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 544.

<sup>22</sup> Come evidenzia la dottrina penalistica, i termini imprudenza, negligenza e imperizia sono sostanzialmente equivalenti e riconducibili al concetto di «difetto di diligenza» in relazione ad una condotta che non doveva intraprendersi (imprudenza), in relazione ad un obbligo di *facere* (negligenza) o nell'ambito di un settore professionale (imperizia). Cfr. M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, Milano, 2004, 461.

irrogare nei suoi confronti le sanzioni amministrative e che, di converso, incombe sul contribuente l'onere di provare l'assenza di colpa al fine di escludere le sanzioni<sup>23</sup>.

Anche all'ambito tributario, difatti, devono estendersi le conclusioni raggiunte con riguardo alle sanzioni amministrative in tema di illecito pubblico<sup>24</sup>, in relazione alle quali si afferma che, ai fini della punibilità, è necessaria e al tempo stesso sufficiente la sola coscienza e volontà della condotta attiva od omissiva, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa da parte dell'amministrazione pubblica, presumendosi la sussistenza della colpa in ordine al fatto vietato a carico di colui che lo ha commesso, al quale spetta l'onere di provare di aver agito incolpevolmente.

Le stesse conclusioni sono state trasposte nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza di legittimità<sup>25</sup>: esiste pertanto una sorta di presunzione *iuris tantum* di colpa a carico di chi pone in essere la violazione della legge tributaria, con la conseguenza che, sul piano dell'accertamento dell'elemento soggettivo, il relativo onere probatorio, contrariamente a quanto accade in sede penale, incombe sull'agente, il quale ha l'onere di dimostrare di aver agito incolpevolmente ovvero in presenza di cause di non punibilità.

Tale soluzione appare giustificata dalle difficoltà per l'amministrazione finanziaria di accertare lo stato soggettivo del trasgressore: di fronte ad una violazione tributaria, è lecito presumere che essa trovi fondamento in un comportamento colposo, salva la successiva verifica della reale esistenza della colpa ovvero salva la possibilità di individuare l'esistenza del dolo o della colpa nel corso del procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa<sup>26</sup>.

Tale assunto, tuttavia, può essere riferito a quei soli casi in cui sia effettivamente gravoso per l'Amministrazione finanziaria riconoscere la sussistenza di elementi di natura soggettiva, che escludano la colpevolezza del contribuente, ma non anche alle diverse ipotesi in cui l'Amministrazione medesima sia in grado di ricostruire, ad esempio nell'ambito del contraddittorio preventivo all'accertamento o comunque nella fase istruttoria di reperimento delle informazioni, la condizione soggettiva del contribuente sulla base di specifici elementi in suo possesso.

Difatti, nel nuovo scenario sanzionatorio, l'introduzione del principio di colpevolezza dovrebbe escludere la possibilità di applicare «automaticamente» la sanzione in base alla mera constatazione dell'illecito, dovendo l'amministrazione finanziaria effettuare un vaglio critico in ordine ai presupposti, anche soggettivi, della propria pretesa.

---

<sup>23</sup> Così F. GALLO, *Tecnica legislativa ed interesse protetto dei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, 304, in relazione alle fattispecie penali contravvenzionali: «L'assunzione della colpa come limite minimo di responsabilità si traduce, nell'onere posto a carico del contribuente, di dare la prova specifica dell'assenza di colpa».

<sup>24</sup> In relazione all'art. 3, l. n. 689/1981 – la cui formulazione è analoga all'art. 5, d.lgs. n. 472/1997, essendo prevista, per le violazioni sanzionate in via amministrativa, la coscienza e la volontà della condotta attiva od omissiva, sia essa dolosa o colposa – cfr. Cass., Sez. I, 21 gennaio 2000, n. 664, in *Banca dati fisconline*; circa la presunzione di colpevolezza per gli illeciti amministrativi, in dottrina cfr. A. TRAVI, *Sanzioni amministrative e pubblica amministrazione*, Padova, 1983, 311; A. SANDULLI, *Le sanzioni amministrative pecuniarie*, Napoli, 1983, 207; E. DOLCINI, *Sui rapporti fra tecnica sanzionatoria penale e amministrativa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 777; P. CERBO, *Le sanzioni amministrative*, Milano, 1999, 156.

<sup>25</sup> La Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha affermato a più riprese che «l'art. 5, D.Lgs. n. 472/1997 deve essere inteso nel senso della sufficienza dei suddetti estremi (coscienza e volontà), senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che essa pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa». Cfr., testualmente, Cass., Sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22890; nello stesso senso, cfr. Cass., Sez. trib., 20 febbraio 2009, n. 4171; Cass., Sez. II, 22 agosto 2003; Cass., Sez. I, 10 settembre 2002, tutte in *Banca dati fisconline*.

<sup>26</sup> Si confronti la circolare ministeriale n. 180/E del 10 luglio 1998, commentata da F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., 1509.

Tuttavia, nella prassi ciò non accade, in quanto si assiste (al pari di quanto accadeva prima della riforma del 1997) ad una sorta di automatismo dell'irrogazione delle sanzioni amministrative in ogni ipotesi di violazione tributaria, spesso accompagnata da mere formule di rito apposte dall'amministrazione finanziaria nei propri atti impositivi in cui si dà atto, sovente senza motivazione, della «colpevolezza» del contribuente, nonché della «assenza di cause di non punibilità» in favore dello stesso.

Sembra che una tale prassi, ancorché in astratto rispettosa delle regole procedurali che prevedono la presunzione di colpevolezza in materia di illeciti amministrativi, non sia altrettanto rispettosa del ruolo istituzionale nonché della funzione di giustizia dell'amministrazione finanziaria<sup>27</sup>, da cui discende, per la stessa, l'obbligo di valutare gli elementi in suo possesso anche in ordine all'elemento soggettivo dell'autore della violazione.

Difatti, non c'è dubbio che il potere di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie spetta unicamente all'amministrazione finanziaria, la quale può ben decidere, con riguardo a situazioni caratterizzate da un'evidente assenza di colpevolezza del contribuente, di non irrogare le sanzioni<sup>28</sup>.

Del resto, poiché la potestà punitiva compete all'ente impositore e considerati i principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione finanziaria, il potere di rinunciare alle sanzioni sulla base di un'accurata valutazione della fattispecie anche sotto il profilo soggettivo non sarebbe che una auspicabile attuazione della funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria medesima<sup>29</sup>.

La mancata adozione di tale approccio da parte del Fisco fa sì che, inevitabilmente, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare, nella successiva sede processuale, di aver agito incolpevolmente, cioè di aver agito con la diligenza richiesta dall'ordinamento per evitare la commissione della violazione.

Al fine di determinare il contenuto della prova liberatoria per il contribuente, si sottolinea che la regola di giudizio non può essere quella schiettamente civilistica ove, per sottrarsi alle conseguenze dell'inadempimento, è indispensabile fornire la prova di aver fatto tutto il possibile per evitare il danno: per non incorrere nella sanzione tributaria, invece, è sufficiente dimostrare di aver tenuto un comportamento diligente.

In mancanza di una normativa specifica che individui la prova liberatoria, ovvero ciò che il contribuente deve provare al fine di escludere la propria colpevolezza<sup>30</sup>, si assiste tuttavia ad una deriva

---

<sup>27</sup> Ci si riferisce al pensiero di E. ALLORIO, in *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 19; per la ricostruzione del concetto chiave in base al quale l'attività della amministrazione tributaria è anche attività di giustizia, cfr. E. DE MITA, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 22.

<sup>28</sup> La stessa conclusione è stata accolta in dottrina con riguardo alla causa di non punibilità dell'obiettiva incertezza della legge tributaria: «Non c'è dubbio che se le sanzioni sono state irrogate dall'amministrazione finanziaria o da qualunque altro ente impositore, il giudizio sulla esistenza della situazione di obiettiva incertezza compete al giudice; ma non si dimentichi, però, che il potere di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie spetta unicamente all'amministrazione finanziaria, la quale può ben decidere, con riguardo a situazioni caratterizzate da un'evidente incertezza normativa, di non irrogare le sanzioni». Così M. LOGOZZO, *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 404.

<sup>29</sup> Sul punto, cfr. A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*, in *Giur. it.*, 2008, 2081, in cui si afferma che la rinuncia all'irrogazione delle sanzioni «non nega il potere, ma che lo dirige al superiore al fine della giustizia, al quale in fondo l'ordinamento tende o dovrebbe tendere indipendentemente dall'intervento dell'Autorità giudiziaria».

<sup>30</sup> A differenza di quanto accade nelle ipotesi di responsabilità aquiliana oggettiva o aggravata, in relazione alle quali è la legge stessa a stabilire l'inversione dell'onere probatorio a carico del danneggiante e ad individuare la relativa prova liberatoria. Ci si riferisce alle fattispecie di cui agli artt. 2048 e ss., cod. civ., per le quali è previsto un criterio di imputazione in cui la colpa risulta irrilevante: la responsabilità viene accollata sulla base del mero rapporto del soggetto con l'autore di un illecito, o in base al solo fatto che egli svolge un'attività, o in base al controllo che ha di certi beni. Tali ipotesi, tuttavia, atteso il carattere derogatorio del criterio di imputazione soggettiva, necessitano di una previsione legale, trattandosi dunque

giurisprudenziale che pone in capo al contribuente un onere probatorio di difficile assolvimento, una *probatio diabolica* configurante una sorta di responsabilità oggettiva.

È quanto accade, ad esempio, in tema di illecito riferibile alla condotta negligente del consulente tributario, nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi imputabile al professionista incaricato dal contribuente.

In relazione a tali fattispecie, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi e di tenuta delle scritture contabili non possono considerarsi assolti con l'affidamento del relativo incarico di consulenza al professionista, in quanto è richiesto che il contribuente dimostri di avere posto in essere «un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, ai fini di escludere la responsabilità per assenza di colpa per le sanzioni eventualmente irrogate»<sup>31</sup>.

In altri termini, il contribuente, al fine di escludere qualsiasi profilo di negligenza, è chiamato a dimostrare di avere svolto atti diretti al controllo dell'effettivo operato del consulente, mediante una «prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento»<sup>32</sup>.

E' evidente il rischio derivante da una tale impostazione, la quale potrebbe condurre, seguendo un'interpretazione troppo rigorosa dell'onere probatorio (già censurata dalla dottrina tributaria<sup>33</sup>), all'impossibilità pratica di fornire la prova liberatoria circa l'assenza di colpevolezza<sup>34</sup>.

Difatti, mentre il contribuente, al fine di superare la «presunzione» di colpevolezza, dovrebbe essere tenuto a dimostrare unicamente di avere agito con diligenza, viene posto a carico dello stesso l'ulteriore onere, non previsto dalla legge, di dimostrare il comportamento fraudolento del terzo.

Una tale impostazione va fermamente respinta, in quanto il suo accoglimento renderebbe impossibile la già difficile prova liberatoria posta a carico del contribuente, privando in tal modo di efficacia il ruolo dell'elemento soggettivo dell'illecito tributario.

E' pertanto auspicabile che l'elemento soggettivo, in linea con il ruolo strutturale e sostanziale che lo stesso assume nella configurazione dell'illecito tributario, venga maggiormente valorizzato dal punto di vista applicativo, sia da parte dell'amministrazione finanziaria, per mezzo dell'esercizio della rinuncia all'irrogazione delle sanzioni in ipotesi caratterizzate da un'evidente assenza di colpevolezza del

---

di casi tipici, che non possono essere estesi – nemmeno nell'ambito della stessa responsabilità aquiliana – ad altre fattispecie, rimanendo la clausola generale ancorata necessariamente al principio di colpevolezza.

<sup>31</sup> Così Cass., Sez. trib., ord. 21 maggio 2010, n. 12473, in *Corr. trib.*, 2010, 3221, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *La delega al professionista degli obblighi fiscali non esonera da colpa*. In tema di responsabilità sanzionatoria del consulente fiscale, cfr., altresì, A. BUCCISANO, *In tema di responsabilità sanzionatoria del contribuente e del suo consulente fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 1051; A. GIOLO, *Non sono dovute le sanzioni del contribuente vittima del consulente di fiducia; sull'applicazione della causa di non punibilità per il fatto del terzo*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1064; P. CORSO, *Garanzie concrete per il contribuente vittima del professionista*, in *Corr. trib.*, 2004, 1422.

<sup>32</sup> Cass., Sez. trib., ord. 21 maggio 2010, n. 12473, *cit.*

<sup>33</sup> Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *La delega al professionista degli obblighi fiscali non esonera da colpa*, *cit.*, 3225; M. LOGOZZO, *La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 130.

<sup>34</sup> Si precisa che l'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 74/2000, a mente del quale il contribuente non è punibile quando dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi, sembra risolvere la questione con specifico riguardo alle violazioni in materia di omesso versamento; tuttavia, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione, l'illecito fiscale, ancorché commesso a causa della negligenza del professionista, dovrebbe comunque ritenersi addebitabile, almeno sotto il profilo dell'omesso controllo, anche al contribuente, con conseguente applicazione della sanzione prevista dalla legge.

contribuente, sia dal giudice tributario, mediante l'astensione da derive troppo rigorose in ordine al contenuto della prova liberatoria a carico del contribuente circa il difetto di colpevolezza.