

L'imprenditore non può non conoscere la norma fiscale

La punibilità è esclusa solo in caso di obiettiva incertezza su portata e ambito di applicazione

/ Maurizio MEOLI

L'errore sulla norma fiscale non integra un errore di fatto non punibile ai sensi dell'art. 47 comma 3 c.p., ma costituisce un errore sul precetto penale che deve essere valutato in base al principio fissato dalla Corte costituzionale n. [364/1988](#); ne consegue che, in assenza di obiettive condizioni di **incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, la relativa violazione da parte dell'agente professionale dovuta alla mancata conoscenza della norma fiscale non determina una "ignoranza inevitabile".

È questo l'importante principio di diritto stabilito dalla Cassazione n. [44293/2017](#), in relazione al caso di un imputato straniero che, a fronte della contestazione del reato di dichiarazione infedele IVA, di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000, invocava la mancanza dell'elemento soggettivo, dal momento che, pur avendo la qualifica di "imprenditore", **non conosceva** l'onere documentale imposto dall'art. 8 del DPR 633/1972 per le operazioni di cessione all'esportazione non imponibili, e, quindi, non aveva contezza di dovere (in mancanza) sottoporre a tassazione le operazioni contestate.

In particolare, in punto di diritto, si chiedeva l'applicazione della disciplina dell'**errore di fatto** ex art. 47 comma 3 c.p. – ai sensi del quale "l'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato" – e non di quella sulla irrilevanza dell'ignoranza della "legge penale" ex art. 5 c.p.

La Suprema Corte ritiene inammissibile il ricorso.

La questione sulla disciplina da applicare (tra l'art. 47 comma 3 c.p. e l'art. 5 c.p.) in caso di mancata conoscenza di una norma tributaria che è "alla base della violazione penale" (senza integrarla) deve essere risolta, innanzitutto, alla luce dell'art. 15 del DLgs. 74/2000, ai sensi del quale, "al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione".

Tale disposizione è da interpretare nel senso che, ai fini della non punibilità, rileva "soltanto l'**obiettiva incertezza** della norma tributaria integrativa del precetto penale", in quanto la *ratio* di quanto affermato nella iniziale "clausola di riserva" è frutto di una precisa scelta legislativa di ampliare (in ambito penale tributario) lo spettro dell'ignoranza inevitabile ex art. 5 c.p., sganciandola dall'elemento soggettivo sotteso all'errata cognizione del precetto stesso. Tale soluzione – precisa la Suprema Corte – è confermata dall'art. 8 del

DLgs. 546/1992 (poi ripreso dall'art. 6 comma 2 del DLgs. 472/1997) che, in tema di "errore sulla norma tributaria", prevede la non applicabilità delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie da parte della Commissione tributaria "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"; disposizione che è stata interpretata dalla circ. Min. Finanze n. [98/1996](#) nel senso che per incertezza oggettiva deve ritenersi quella "**non** derivante dalle condizioni **soggettive** del ricorrente".

Una volta individuato il campo applicativo dell'art. 15 del DLgs. 74/2000 (norme tributarie integrative), è richiamato (per le norme tributarie non integrative) quanto affermato da Cassazione a Sezioni Unite n. [8154/1994](#), che, a seguito della Corte Costituzionale n. 364/1988, con le sue precisazioni sulla non punibilità dell'ignoranza "inevitabile", ha puntualizzato i **limiti** di tale inevitabilità. Per il comune cittadino, tale condizione è sussistente ogni qualvolta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al cosiddetto "dovere di informazione", attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia.

Ma questo obbligo è più rigoroso per coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una "**colpa lieve**" nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto.

Del resto, i giudici di legittimità, proprio in materia tributaria, hanno anche precisato come il principio secondo il quale l'ignoranza della legge penale scusa quando si versi in caso di ignoranza inevitabile, non possa non valere – e a maggior ragione – per ogni difficoltà interpretativa che si presenti per il "comune cittadino" come "inevitabile" (così Cass. n. [14657/1990](#)).

Il che comporta, quindi, per l'operatore professionale, l'inoperatività dell'errore scusabile, tanto di diritto quanto di fatto, quando lo stesso cada non solo sulla norma **extrapenale integratrice** del precetto penale, ma anche sulla norma **tributaria** (nella specie, l'art. 8 del DPR 633/1972) non certo predisposta ai fini della definizione dei reati e quindi non integrante la norma penale di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000.