

La «white list» influenza i reati tributari

di Ivo Caraccioli

La manovra 2008, all'articolo 3 comma 39-40, introduce un nuovo articolo 168-bis Tuir, che prevede l'emanazione per decreto di una nuova *white list*, sostitutiva quella attualmente disciplinata dal Dm 4 settembre 1996 che individua gli Stati caratterizzati da «scambio di informazioni» con il nostro Paese.

Di conseguenza si prevede che tutte le limitazioni fiscali contenute nelle varie disposizioni del Tuir e di leggi speciali relative a rapporti con Stati rientranti nelle varie *black list* si applichino, invece, qualora lo Stato controparte non appartenga alla nuova *white list*.

Sarebbe, comunque, opportuno che venisse ora previsto il solo criterio dell'«adeguato scambio di informazioni», eliminandosi quello ambiguo degli «altri criteri equivalenti», che suscita incertezze e concede una discrezionalità eccessiva all'Amministrazione.

Chiediamoci se e come questa non indifferente novità sistematica influisca sui profili penal-tributari della materia, che oggi si verificano allorché la società, ad esempio, deduca illegittimamente determinati costi provenienti da società residenti in Paesi *black list* oppure riduca, in altro modo parimenti ritenuto illegittimo dai verificatori, la base imponibile.

Il reato tipicamente contestato in questi casi è quello di dichiarazione infedele (articolo 4 Dlgs 74/2000) ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, che non richiede estremi di frode, ma la mera divergenza tra dichiarato e accertato ove siano superate le soglie quantitative di punibilità previste.

La possibile denuncia penale

a seguito della verifica fiscale deriva dal fatto che sia la Guardia di finanza che le Entrate ritengono l'esistenza del reato in questione anche nel caso di costi fiscalmente indeducibili (in tal modo essendo interpretata la formula «elementi passivi fittizi») sebbene realmente sostenuti (e quindi non inventati). Il diverso e più restrittivo orientamento dottrinario non è, al momento, riuscito ad avere successo in giurisprudenza.

Ovviamente c'è un problema di decorrenza temporale. Poiché le modifiche si applicheranno a partire dal periodo di imposta successivo alla pubblicazione del decreto attuativo della nuova *white list*, le stesse non possono avere efficacia retroattiva, secondo regola assolutamente tassativa in materia penale. A meno che, in conseguenza della modifica, non risultino più punibili comportamenti che in precedenza costituivano reato.

Quale, comunque, l'incidenza sostanziale sull'ambito della fattispecie penale? Il reato sussisterà se, ad esempio, ex articoli 110, 167 e 168 Tuir, verranno dedotti costi provenienti da società con sede in Paesi non elencati nella nuova lista bianca, ancorché non inseriti nella vecchia lista nera. In questo caso si avrà un ampliamento del rischio penale. Se, invece, verranno dedotti costi provenienti da società aventi sede in Paesi della nuova lista bianca, che si trovavano nella vecchia lista nera, il comportamento sarà legittimo.

Sarà molto interessante, quindi, anche in via transitoria (disciplina dei contenziosi penali attualmente pendenti), vedere in che modo sarà costruita la nuova *white list*. In particolare sarà interessante vedere se si terrà conto solo della previsione astratta dello scambio di informazioni tra i Paesi, oppure an-

che delle eventuali difficoltà a livello pratico della concessione delle informazioni stesse. La prima soluzione, invero, si impone, non potendosi gravare il contribuente di inconvenienti operativi o di lacune o di ritardi, che non devono essere considerati al fine dell'orientamento dell'agire del contribuente stesso.

Attualmente in alcuni casi (inspiegabilmente non in tutti) è previsto il ricorso obbligatorio all'interpello ordinario alla Dre di cui all'articolo 11 Statuto del contribuente, il quale dispone la non applicabilità di «sanzioni» (comprese quelle penali) nell'ipotesi del silenzio-assenso.

Al riguardo la manovra non prevede modifiche alla disciplina frastagliata attualmente esistente, né lo potrebbe fare il decreto attuativo. Tutti gli effetti penali derivanti dal ricorso all'interpello dovrebbero rimanere in piedi come attualmente, anche se sarebbe auspicabile l'introduzione di una disciplina unitaria, per quanto concerne gli effetti medesimi, per le numerose figure di interpello contemplate adesso in maniera disordinata.

NUOVO PUZZLE

La variabile è costituita dal travaso o meno di Stati dal vecchio al nuovo elenco

NIENTE AMBIGUITÀ

Sarebbe opportuno prevedere come unico criterio lo scambio di informazioni tra Paesi