

# RIFORMA FISCALE DECRETO SANZIONI LE NOVITÀ PENALI E AMMINISTRATIVE

Dal nuovo ravvedimento al ne bis in idem, fino agli alleggerimenti sulle sanzioni in materia di imposte sui redditi, ritenute, dichiarazioni Iva e rimborsi

p. 2

## Il quadro

## La lotta all'evasione cerca efficienza con sanzioni più credibili e coordinate

Ma i tagli non sono incisivi come si attendeva  
Criticità sui rischi di contestazioni troppo  
estese sui tax credit e mancata retroattività

**Roberto Cordeiro Guerra**

**T**ra i decreti di attuazione della riforma fiscale, quello sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario era uno dei più attesi. Le previsioni della legge delega (la n. 111/2023) e le affermazioni contenute nella sua relazione illustrativa autorizzavano l'aspettativa di un intervento risolutivo su almeno due dei principali problemi del vigente assetto: l'eccessiva misura delle sanzioni, che toglieva credibilità all'intero sistema repressivo, e il fallace coordinamento tra l'apparato penale e quello amministrativo, con effetti di cumulo e sovrapposizione tra misure della stessa natura punitiva.

Sul primo versante, la direttiva dell'articolo 20 lettera a) della legge delega era netta: migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei. Sul secondo versante (coordinamento) l'input era quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e pe-

nale, attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione ed un completo adeguamento al principio del ne bis in idem. Il tutto – va ricordato – in un contesto non di riforma ma, come recita in modo meno ambizioso il titolo dell'articolo 20 della legge delega, di revisione del sistema sanzionatorio.

Cerchiamo dunque di comprendere se lo schema di decreto legislativo (esaminato in prima lettura il 21 febbraio dal Consiglio dei ministri) per la revisione del sistema sanzionatorio tributario centri questi obiettivi.

### Misura delle sanzioni

Sulla dosimetria delle sanzioni si era generata una diffusa aspettativa di un incisivo abbattimento dei minimi e massimi edittali, probabilmente alimentata dal confronto con il livello degli altri Stati europei. Come la Francia, ove l'articolo 1729 del Cgi punisce l'infedele dichiarazione con una sanzione pari al 40% del tributo evaso.

La scelta compiuta nello schema di Dlgs quanto all'infedele dichiarazione – prescin-

dendo dalle fin troppo articolate modifiche all'articolo 1 del Dlgs 471/1997 – si traduce in termini operativi in una riduzione dal 90%, in passato applicato appiattendosi sul minimo edittale, al 70% in futuro applicabile quale misura base. Dunque riduzione sì, ma minore di quella attesa: la sensazione è che tra il "dire" della legge delega e il "fare" del Dlgs si sia frapposto il "mare" della Ragioneria di Stato.

### Coordinamento

Quanto all'intervento sulla razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, è apprezzabile l'introduzione di alcune disposizioni di collegamento tra i due binari dei rispettivi processi. Tra que-



ste, notevole impatto applicativo ha il nuovo articolo 21-bis del Dlgs 74/2000, che attribuisce, sui fatti materiali, efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso pronunciata in seguito a dibattimento.

Da segnalare anche le modifiche per temperare il possibile cumulo applicativo tra sanzione amministrativa tributaria e sanzione per la responsabilità amministrativa a carico della stessa società o ente. Effetto perseguito sia tramite il nuovo comma 2-bis dell'articolo 21 del Dlgs 74/2000, che estende a tale ipotesi il meccanismo di temporanea paralisi della riscossione della sanzione tributaria, sia con l'introduzione dell'articolo 21-ter, secondo il quale quando, per lo stesso fatto è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa tengono conto, al fine di ridurre la misura della sanzione, di quelle già irrogate in via definitiva.

Positiva, restando sul versante della responsabilità degli organismi collettivi, anche l'estensione a tutte le società ed enti (dunque anche alle società di persone ed agli enti non dotati di personalità giuridica) della regola che pone a loro carico esclusivo la sanzione tributaria (articolo 2, comma 2 del Dlgs 472/1997).

### Il filo conduttore

Lo schema di decreto interviene su numerosi altri profili, ma quelle appena segnalate sono novità significative non solo in sé, ma per il fil rouge che le lega: abbandonare l'idea che la lotta all'evasione si faccia solo inasprensando le sanzioni e abbracciare quella che proporzionalità e sistematicità della reazione punitiva rendano più credibile e perciò efficiente l'effettiva prevenzione degli illeciti.

### I punti critici

Preoccupano invece due evidenti punti critici.

❶ L'introduzione di una più rigorosa distinzione normativa tra le fattispecie di crediti non spettanti e inesistenti (articolo 20, comma 1 n. 5, della legge delega, si vedano anche le pagine 3 e 12). Il nuovo comma 4 dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997 definisce come credito non spettante quello fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per difetto di specifici elementi o particolari qualità, mentre il comma 5, anch'esso modificato, stabilisce che si considera credito inesistente quello per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Quest'ultima sibillina definizione di credito inesistente, non ancorata a comportamenti simulatori o frodatori dell'utilizzatore, rischia di poter essere estesa a tutte le ipotesi in cui si contesta, ad esempio, la novità della ricerca (per i crediti ricerca e sviluppo) o il requisito della liberalità per quelli da art bonus. Non solo è fallita la mis-

sione di certezza attribuita dalla delega, ma si introduce una disposizione destinata ad alimentare il contenzioso.

❷ L'articolo 5 dello schema di Dlgs prevede che molte delle disposizioni di modifica si applicano alle violazioni commesse dopo la sua entrata in vigore. In termini prettamente giuridici, è una deroga al principio di retroattività della *lex mitior* dettato dall'articolo 3 del Dlgs 472/1997 ed eccede la delega, che non prevede deroghe a detto principio, e comunque viola i principi costituzionali sulle sanzioni amministrative punitive (si veda Corte costituzionale, sentenze 63/2019 e 68/2021).

Ma c'è di più, e questa volta sul punto della credibilità. La relazione illustrativa alla legge delega afferma che le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungono livelli intollerabili: dunque ogni singola disposizione che ne ha diminuito la misura lo ha fatto ritenendo quella precedente abnorme. Ma allora escludere adesso la retroattività significa accettare di sottoporre ad una sanzione sproporzionata il trasgressore solo per ragioni di gettito, del tutto eccentriche a quella apprezzabile razionalizzazione del sistema repressivo che è punto centrale della riforma. E ciò, si badi bene, nel vigore del nuovo articolo 10-ter, comma 3, dello Statuto, secondo il quale il principio di proporzionalità si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# 63/2019

### La pronuncia della Consulta

Prima sentenza con la quale la Corte costituzionale ha chiarito i principi sulle sanzioni amministrative punitive



**Primo esame.** Il Dlgs sulle sanzioni è stato esaminato dal Consiglio dei ministri del 21 febbraio: ora il testo sarà sottoposto ai pareri parlamentari