

Sanzioni ridotte solo per gli illeciti posteriori alle nuove norme

La deroga al principio del favor rei potrebbe essere incompatibile con la Costituzione. Non riguarda ravvedimento e cumulo giuridico

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Ravvedimento con cumulo giuridico anche per il passato mentre non c'è favor rei per l'entità delle nuove sanzioni.

Quest'ultima esclusione, tuttavia, è a rischio di incostituzionalità, senza contare il fatto che, in caso di violazioni commesse prima e dopo l'entrata in vigore della riforma, l'applicazione ordinaria del cumulo giuridico impedirebbe di considerare le sanzioni ridotte sulle "nuove" violazioni.

Un'importante previsione contenuta nel Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo riguarda il fatto che le nuove entità edittali delle sanzioni, ridotte rispetto a quelle attuali, troveranno applicazione solo a decorrere dalle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore del decreto attuativo. Si tratta di un'espressa deroga al principio del favor rei, disciplinato dall'articolo 3 del Dlgs 472/1997.

In primo luogo, occorre evidenziare che il favor non deriva dalla data di entrata in vigore di una legge. Difatti, la decorrenza di una norma è cosa diversa dal suo ambito di applicazione: un conto è dire da quando si applica e un altro è stabilire a cosa.

Nel primo caso, infatti, si tratta semplicemente di individuare il termine a partire da quando giudici, amministrazione finanziaria e ovviamente anche i contribuenti (se si parla di norme

fiscali) devono applicare una certa norma, mentre nel secondo si tratta di selezionare le fattispecie, ossia le vicende cui quella norma può/deve essere applicata. Ebbene, questa "selezione" può avere anche una dimensione temporale, che non necessariamente coincide col momento in cui la norma è entrata in vigore.

Può ben accadere che una norma abbia efficacia retroattiva, ossia che regoli, a partire dal momento in cui può essere applicata (è entrata in vigore), anche situazioni già verificate (cioè passate). Un esempio può essere quello delle norme interpretative.

Oppure, e questo è quanto accade in materia sanzionatoria, la retroattività può discendere dall'operare di specifiche regole o principi, come il favor rei, che impongono l'applicazione della disciplina sanzionatoria sopravvenuta, anche a fattispecie già consumate: in particolare, il favor rei impone l'applicazione del regime sopravvenuto laddove più favorevole rispetto a quello vigente al momento della commissione dell'illecito.

Nel Dlgs sanzioni, dunque, questo istituto viene espressamente disapplicato e ciò potrebbe determinare profili di dubbia compatibilità con i principi costituzionali.

Il giudice delle leggi ha infatti in più occasioni precisato che la regola del favor può essere derogata solo ove vi siano giustificazioni og-



gettivamente ragionevoli (Corte costituzionale, 236/2011) e in assenza di lesione del principio di eguaglianza, articolo 3 della Costituzione (Corte costituzionale, 394/2006), che impone di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti a prescindere che essi siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della modifica mitigatrice.

Le criticità

È verosimile ritenere che l'estensore del Dlgs sanzioni abbia inteso fare appello al principio sotteso all'articolo 81 della Costituzione, sul pareggio di bilancio, poiché l'applicazione retroattiva delle nuove misure sanzionatorie avrebbe posto un problema di copertura.

Tuttavia, si è dell'avviso che l'articolo 81 non dovrebbe rappresentare una sorta di "grimaldello" idoneo a giustificare qualsiasi

violazione dei precetti costituzionali, soprattutto laddove si presenti un possibile contrasto con la parità di trattamento.

Lascia inoltre molto perplessi, anche sotto il profilo strettamente applicativo, la scelta di "spezzettare" il favor, prevedendone una disapplicazione non totale ma selettiva. Nel Dlgs sanzioni, si legge infatti che l'esclusione dal favor non riguarda né il ravvedimento operoso né il cumulo giuridico.

Quest'indicazione ha, in particolare, la funzione di consentire l'ingresso del cumulo giuridico all'interno del ravvedimento (si veda pagina 7) anche per regolarizzare violazioni commesse in passato.

Il meccanismo, dunque, dovrebbe funzionare applicando le riduzioni del nuovo ravvedimento alle vecchie sanzioni edittali, temperate attraverso l'unificazione del-

la continuazione. E qui però si pone un problema pratico non indifferente.

Si ipotizzi che un contribuente sia incorso in violazioni commesse sia prima sia dopo l'entrata in vigore del futuro decreto attuativo.

Il meccanismo della continuazione prevede che, in luogo della somma delle sanzioni riferite alle singole violazioni, si tiene conto della sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Non si considerano gli aumenti previsti in caso di più tributi e di più annualità, che non possono trovare ingresso nel ravvedimento.

Ebbene, poiché le vecchie sanzioni sono generalmente più alte di quelle nuove, accadrà che la sanzione più grave sarà sempre quella pre riforma e diventerà la base per la penalità unitaria, riferibile anche alle violazioni post riforma, che invece dovrebbero beneficiare delle misure attenuate previste nel Dlgs sanzioni.

Lo stesso principio vale anche al di fuori del ravvedimento, con effetti ancora più emblematici. Si ipotizzi che nel 2026 venga constatato che il contribuente ha commesso la violazione dell'omessa fatturazione dal 2024 al 2026.

In questo modo si avrà che, per le violazioni commesse ante-riforma, l'ufficio dovrà irrogare le vecchie sanzioni (di base il 90%), mentre, per quelle commesse successivamente, quelle nuove (di base il 70%). Tuttavia, l'ufficio dovrà applicare il cumulo giuridico comminando i previsti aumenti alla penalità più alta (quindi al 90%), rendendo inefficace la prevista mitigazione delle sanzioni anche per il futuro. ●