

La deroga al favor rei inciampa su norme Ue e cumulo giuridico

La decisione di derogare al favor rei nell'attuazione della riforma delle sanzioni presenta due profili di criticità, uno interno e l'altro sovranazionale.

Sotto il primo aspetto, è sempre più dubbio il confine tradizionalmente tracciato tra sanzioni amministrative, soggette alla riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, e sanzioni penali, soggette alla riserva di legge "forte" di cui all'articolo 25 della Costituzione, da cui deriva l'intangibilità del favor rei. Si è infatti oramai affermata una giurisprudenza sovranazionale che, interpretando i principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ha ravvisato la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative aventi carattere afflittivo, e non risarcitorio, come la totalità delle nostre sanzioni tributarie (Cedu sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens/Italia). Questa riqualificazione ha trovato in tempi recenti pieno recepimento anche da parte della Corte costituzionale (sentenza 68/2021). Ne deriva che il favor rei trova diretta copertura costituzionale tanto nelle sanzioni penali che in quelle amministrative. È più che probabile che il principale argomento di difesa della scelta legislativa in esame sarà rappresentato dal canone costituzionale del pareggio di bilancio, sancito nell'articolo 81 della Costituzione. E tuttavia non può sfuggire il fatto che, nel caso in oggetto, si crea una evidente disparità di trattamento tra sistema penale e sistema sanzionatorio amministrativo, oltre che tra condotte dello stesso contribuente in materia di cumulo giuridico, che confligge con i principi stabiliti nell'articolo 3 della Costituzione. Tanto più che la stessa relazione alla legge delega 111/2023 ammette che l'attuale sistema determina l'irrogazione di sanzioni "abnormi" nella loro entità.

L'altro profilo di criticità riguarda la compatibilità dell'attuale assetto, destinato a rimanere tale fino alla fine di agosto, con il principio di proporzionalità, di derivazione unionale. Tale principio, in materia sanzionatoria, deriva dall'articolo 49 della Carta di Nizza che si applica, per l'appunto, a tutte le sanzioni aventi intrinseca natura penale. E va ulteriormente ricordato come la proporzionalità sia stata ritenuta dalla Corte di giustizia direttamente applicabile in tutti gli ordinamenti Ue da parte dei giudici che possono quindi "correggere" sanzioni a essa non conformi (sentenza C-205/2020). Ne deriva che le sanzioni oggi vigenti ben potranno essere denunciate davanti al giudice, per violazione del principio di proporzionalità, ancor più se raffrontate con le nuove previsioni della riforma. E d'altro canto, se è vero che le norme della Carta di Nizza si rivolgono ai tributi armonizzati, come si può difendere una così manifesta disparità di trattamento di fronte all'operatività di un principio che invece riguarda l'intero ordinamento, comprese le imposte "interne" (Corte costituzionale, sentenza 46/2023)?

La deroga al favor rei ha anche un ulteriore risvolto sotto il profilo operativo che è legato al fondamentale istituto del cumulo giuridico (articolo 12 del Dlgs 472/1997). L'istituto prevede che il concorso e la continuazione vengano interrotti dalla constatazione delle violazioni (o dalla diretta contestazione, attraverso l'atto di contestazione o di irrogazione, quando non c'è il Pvc). Si tratta di un principio relevantissimo: esso vuole significare che il "beneficio" della sanzione unica non può operare dopo che il trasgressore ha potuto rendersi conto, a seguito dell'intervento del Fisco, di essere incorso nella violazione.

A questo punto si consideri quanto si verificherà dal 1° settembre. Se, ad esempio, nel 2025 verrà constatato che il contribuente ha commesso plurime violazioni relative all'omessa fatturazione dal 2023 al 2025 (si tralasciano, per semplicità, le conseguenze ai fini reddituali), si avrà che per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 l'ufficio dovrà irrogare le precedenti sanzioni (di base il 90%), mentre, per quelle commesse successivamente, dovrà comminare quelle nuove (di base il 70%). Tuttavia, l'ufficio dovrà seguire il cumulo giuridico applicando i previsti aumenti alla penalità più alta, che è molto probabile risulti quella "vecchia", cioè il 90% riferito all'imposta dovuta. In sostanza, anche il fondamentale principio di unicità della sanzione evidenzia la criticità della scelta di derogare il favor rei. Il rischio è infatti che se anche le penalità vengono ridotte (per le violazioni commesse da settembre), prevalgano comunque quelle "vecchie", più alte.

—Dario Deotto
—Luigi Lovecchio