

Le linee della riforma

Più proporzionalità nelle misure e spinta al pagamento del debito

Limitati gli effetti degli inadempimenti in assenza di colpa del contribuente
Sul penale tributario priorità al recupero

Eugenio Della Valle
Franco Paparella

Tra i molteplici ambiti dell'ordinamento tributario sui quali la legge delega 111 del 2023 ha incaricato il Governo di intervenire, vi è anche quello dell'apparato sanzionatorio. Tra i principali obiettivi del legislatore delegante (articolo 20 della legge 111/2023), comuni ai due sistemi sanzionatori (amministrativo e penale) vi è quello della loro «razionalizzazione» nonché di «una maggiore integrazione tra i due tipi di sanzione» onde pervenire ad un completo adeguamento al ne bis in idem; e ciò rivedendo i rapporti tra i due processi, escludendo o riducendo la reazione sanzionatoria nel caso di volontario ricorso a un Tcf (Tax control framework), e introducendo, sulla scorta della giurisprudenza di legittimità, una chiara demarcazione tra la fattispecie di compensazione indebita di crediti inesistenti e quella di crediti non spettanti.

Le sanzioni amministrative

Per quanto specificamente attiene al versante della sanzione amministrativa, centrale è il criterio direttivo specifico consistente nel «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei» (criterio specificamente ri-

badito in relazione all'apparato sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi di cui al Dlgs 504/1995).

L'adeguamento del sistema punitivo tributario al principio di proporzionalità, del resto, è stato sollecitato da più parti ed anche dalla stessa Consulta che si è recentemente espressa per una lettura costituzionalmente orientata dell'articolo 7, comma 4, del Dlgs 472/1997 quale strumento di riduzione ad equità della risposta sanzionatoria amministrativa (Corte costituzionale, sentenza 46/2023, ma nello stesso senso si veda anche la sentenza 161/2018, la sentenza 12/2019 e la sentenza 185/2021).

D'altro canto, spostandosi sul piano della comparazione, altri Stati Ue prevedono un livello nettamente più basso delle sanzioni tributarie: basti pensare alla Francia, ove la «deliberata inadempienza» è sanzionata al 40%, mentre l'abuso del diritto e l'evasione perpetrata con frodolenzia all'80 per cento. E d'altro canto la stessa disciplina unionale invita gli Stati membri ad adottare sanzioni tributarie «effettive, proporzionate e dissuasive» (articolo 25-bis della direttiva n. 2011/16/Ue) e, soprattutto, prevede che «le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato» (articolo 49, comma 3, della Carta dei diritti fondamentali Ue).

Il tema della proporzionalità della risposta sanzio-

natoria è stato affrontato in più occasioni dalla Corte di giustizia Ue, la quale si è espressa nel senso della condotta, più o meno grave, del trasgressore quale parametro della predetta risposta (tra le tante, si vedano le cause C-712/17, C-788/19 e C-205/20 del 8 marzo 2022, ove la Grande Sezione ha statuito che il giudice nazionale può disapplicare la normativa nazionale «nei soli limiti necessari per consentire l'irrogazione di sanzioni proporzionate»), mentre secondo la Cedu occorre evitare che la sanzione si traduca in un «charge excessive» sulla situazione finanziaria del destinatario (sentenza 11 gennaio 2007, ric. 35533/04; sentenza 13 gennaio 2022, ric. 72858/13).

La riforma delineata dallo schema di decreto legislativo opera così su più fronti che vanno dal tendenziale abbassamento dell'eccessiva misura edittale delle sanzioni amministrative tributarie fino all'obbligo del giudice penale di tenere conto delle sanzioni (anche amministrative) già irrogate al contribuente-imputato (da ultimo, si veda Cassazione 37312 del 2023).

E nonostante l'assenza di indicazioni esplicite nella delega, lo schema di decreto delegato valorizza anche il principio di offensività, recuperando in tal modo la ratio dell'impianto sanzionatorio amministrativo originario ispirata a criteri penalistici, ratio che impone

Principio di offensività

Si è puntato a recuperare dall'impianto amministrativo originario la commisurazione al danno erariale concreto causato dall'illecito

una reazione alle condotte contra legem commisurate al danno erariale «concreto», analogamente al modello di cui al Dlgs 74/2000 per i reati fiscali.

Sul versante del diritto criminale gli obiettivi della delega sono perseguiti sacrificando il principio di autonomia che fino ad oggi è stato alla base dei due sistemi sanzionatori: se, da un lato, si riconosce piena e reciproca utilizzabilità ai rispettivi provvedimenti definitivi, dall'altro, si reintroduce una sorta di «pregiudiziale tributaria» allo scopo di indurre il contribuente al pagamento spontaneo del tributo.

In quest'opera di ripensamento del modello sanzionatorio, l'impressione che si ricava è che il legislatore, oltre alla tutela dell'interesse erariale, abbia voluto limitare gli effetti degli inadempimenti «incolpevoli» del contribuente (una novità rilevante è la previsione di una nuova causa di non punibilità legata alle crisi non temporanee di liquidità).

Il penale tributario

Invece, un discorso a parte merita il tentativo di precisare in ambito penale e tributario i concetti di «inesistenza» e «non spettanza» dei crediti portati indebitamente in compensazione. In linea di principio, l'intervento è meritorio, ma ancora non immune da criticità subito evidenziate in dottrina (per esempio una parziale sovrapposizione tra le due fattispecie); peraltro, quanto al delitto ex articolo 10-quater, si introduce una specifica esimente che segue il modello di quella prevista dall'articolo 15 del Dlgs 74/2000.

Il perno intorno al quale

ruotano le novità più importanti, come rilevato, è favorire l'adempimento del debito tributario.

Al contribuente/imputato dei reati tributari meno gravi, che dimostra di voler risolvere le proprie pendenze con l'Erario, infatti, si concede la sospensione del dibattimento e, una volta effettuato il pagamento, ampi spazi di impunità, sia attraverso cause di esclusione della punibilità «legali», sia attraverso la discrezionalità del giudice che, rilevata l'occasionalità dell'evasione fiscale, potrà prosciogliere con la formula della particolare tenuità del fatto ex articolo 131-bis del Codice penale.

Eppure, come è stato già notato, attribuire alla condotta riparatrice del danno un'efficacia così dirompente – da circostanza attenuante a causa di esclusione della punibilità, da post factum indifferente alle dinamiche processuali a fattore in grado di determinare i tempi del processo – comporta uno scadimento delle funzioni tipiche del diritto penale a vantaggio dell'acquisizione dei tributi.

Infine, al di là degli aspetti più puntuali che saranno esaminati con i contributi successivi, la perplessità di fondo che suscita il disegno riformatore è riconducibile alla mancata considerazione di quanto ripetutamente indicato dalla dottrina penalistica che, da sempre, valuta negativamente la presenza di reati privi del connotato della frodolenzia all'interno del sistema penale tributario. ●

Ordinario di diritto tributario, La Sapienza di Roma

Ordinario di diritto tributario, La Sapienza di Roma

© RIPRODUZIONE RISERVATA