

Lunedì 16/10/2023 • 06:00

SPECIALI **LEGGE DELEGA FISCALE**

Proporzionalità e deterrenza delle sanzioni: un difficile equilibrio

In tema di **sanzioni**, l'art. 20 della legge delega mette al centro del progetto riformatore il principio di proporzionalità. Da un punto di vista dogmatico la scelta è convincente. Tuttavia, il congiunto operare della riduzione delle penalità e della nutrita schiera di **istituti deflativi del contenzioso** rischia di mettere in crisi l'efficacia deterrente delle sanzioni.

di **Andrea Giovanardi** - Professore ordinario di diritto tributario, Università di Trento

La **riforma delle sanzioni** assume decisivo rilievo nella progettazione del nuovo sistema fiscale che dovrebbe emergere dallo svolgimento della legge delega (art. 20 L. 111/2023).

Il delegante mostra infatti di essere consapevole della necessità di dare seguito a un fondamentale obiettivo, quello di "migliorare" la **proporzionalità delle penalità** in linea con quanto accade nel resto d'Europa [art. 20, c. 1, lett. c), n. 1 L. 111/2023]. In attuazione del ricordato criterio, si prospettano (sono anticipazioni uscite qualche giorno fa sui principali quotidiani nazionali) la **riduzione delle sanzioni di un terzo** (qui c'è evidentemente un problema di coperture) e l'eliminazione della misura massima della pena, inutilmente posta in un contesto, come quello attuale, in cui l'amministrazione finisce sempre, in ragione della difficoltà di individuare nitidamente l'elemento soggettivo dell'illecito, con l'applicare la misura minima.

Rientra nella prospettiva della migliore realizzazione del principio anche la sollecitazione al superamento dell'ambigua distinzione tra **crediti non spettanti** e **crediti inesistenti** [art. 20 c. 1, lett. a), n. 5) L. 111/2023], sulla scorta della quale vengono indebitamente equiparate, si pensi ai crediti di imposta di ricerca e sviluppo, le posizioni di chi abbia ritenuto di poter accedere all'agevolazione in forza di una determinata interpretazione della **norma agevolativa** e coloro i quali, fraudolentemente, abbiano invece simulato la sussistenza di investimenti mai realizzati.

Il principio di proporzionalità

Dall'art. 20 risulta anche il tentativo di estendere l'ambito applicativo del principio di proporzionalità a norme che, pur non essendo propriamente sanzionatorie, sono comunque destinate a fungere da "valvola di decompressione" del sistema, quali quelle volte:

- a premiare, con la riduzione e/o l'**eliminazione delle sanzioni** coloro che, in regime di adempimento collaborativo [art. 17, co. 1, n. 1.9.1] o anche al di fuori di esso, adottino sistemi di misurazione e controllo dei possibili rischi fiscali da comunicare preventivamente al fisco [art. 20, co. 1, lett. b), n. 4];
- a escluderne l'applicazione per coloro che presentino una **dichiarazione integrativa** e paghino l'imposta per adeguarsi alle indicazioni che risultino da documenti di prassi pubblicati dall'amministrazione a valle della procedura di interpello [art. 20, co. 1, lett. c), n. 5].

Traspare inoltre dall'articolato la consapevolezza che il principio di proporzionalità debba essere coordinato con la disciplina degli istituti deflativi del contenzioso, laddove si richiede di rivedere, evidentemente potenziandola, la **disciplina del ravvedimento operoso** [art. 20, co. 1, lett. c), n. 2] e di estendere il concorso formale e materiale e la continuazione agli istituti deflativi [art. 20, co. 1, lett. c), n. 4], in modo da evitare che chi voglia definire la propria posizione risulti destinatario di sanzioni più gravose a causa dell'impossibilità di beneficiare dei meccanismi di ricalcolo previsti dall'art. 12 c. 3 e c. 5 D.Lgs. 472/97.

Non è infine sfuggito al legislatore della delega che l'adeguatezza, sotto il profilo della proporzionalità, della reazione dell'**ordinamento agli illeciti tributari** deve essere valutata prendendo a riferimento il sistema nel suo complesso: così si spiega l'indicazione tesa alla compiuta realizzazione del principio del *ne bis in idem* [art. 20, co. 1, lett. a), n. 1], obiettivo, questo, che va perseguito con urgenza in un contesto in cui: i) è consentito procedere al sequestro preventivo del profitto del reato da parte dell'autorità giudiziaria in vista della possibile futura confisca; ii) si è assistito all'inserimento dei **reati tributari** nell'elenco contemplato dalla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti per la condotta delle figure apicali (art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. 231/2001).

Un percorso riformatore di grande ambizione che difficilmente può essere criticato da un punto di vista dogmatico, non potendosi dubitare del fatto che dal punto di vista della dosimetria sanzionatoria il nostro Paese si pone al di sopra degli altri Stati europei.

Se, tuttavia, si esamina l'attuale sistema nel suo concreto dispiegarsi, non si potrà che prendere atto che sanzioni particolarmente elevate sono suscettibili di essere pesantemente ridotte per effetto di una nutrita schiera di istituti deflativi del contenzioso, dal **ravvedimento operoso**, di cui, come si è visto, si prevede il potenziamento, all'accertamento con adesione, alla definizione in acquiescenza, alla mediazione, alla **conciliazione giudiziale**, che potrebbe in futuro trovare applicazione anche nel giudizio di cassazione in forza della previsione di cui all'art. 19, co. 1, lett. h).

Potrebbe quindi accadere che il congiunto operare di una generalizzata (e consistente) riduzione delle sanzioni e di un ulteriore potenziamento degli istituti deflativi (cfr. da questo punto di vista anche art. 19, co. 1, lett. a)) mitighi oltremodo l'**effetto dissuasivo delle penalità**, generando addirittura situazioni in cui, fatta salva l'esigenza di non "sconfinare" nella rilevanza penale dell'illecito, i contribuenti potrebbero considerare un "buon affare" la scelta evasiva, e ciò in ragione della regolarizzazione "a buon mercato" consentita dalla possibilità di pagare sanzioni già ridotte *ex lege* usufruendo di ulteriori consistenti abbattimenti (dal sesto del minimo edittale con il ravvedimento, ma si potrebbe anche scendere, al terzo per la **definizione agevolata** e l'accertamento con adesione al 50 per cento al massimo per la conciliazione in secondo grado).

Conclusioni

La questione è evidentemente delicata e andrebbe adeguatamente soppesata in sede di svolgimento della delega: si dovrebbe evitare che la sacrosanta ricerca della migliore realizzazione del **principio di proporzionalità** generi rovinosi effetti sull'efficacia deterrente delle sanzioni, prezzo questo che non ci possiamo permettere in una situazione in cui il livello dell'**evasione fiscale** è ancora molto alto.

Infine, un'ultima notazione: le molteplici opzioni *exit* che l'ordinamento contempla consegnano l'effettività della risposta sanzionatoria agli arbitraggi tra le diverse possibilità definitorie che operatori sempre più attrezzati valutano in funzione dei rischi che si corrono e dei benefici che si potrebbero conseguire. La generalizzata consistente **riduzione delle sanzioni** potrebbe indurre questi ultimi a puntare sul tavolo verde delle vie d'uscita con maggiore tranquillità, magari attendendo, per i più propensi al rischio, il periodico e oramai costante provvedimento condonistico che le sanzioni non le riduce, ma le azzera.

Approfondisci con il volume "Riforma fiscale" a cura di **Antonio Tomassini**: un'analisi di tutti gli aspetti della legge delega fiscale: tributi, rapporto fisco-contribuente, controlli, contraddittorio, sanzioni, contenzioso, riscossione e semplificazione normativa. Frutto del lavoro di economisti e tributaristi, rappresenta un prezioso contributo per il professionista nell'interpretazione della riforma.