
Il progetto di riforma delle sanzioni tributarie

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 23 Maggio 2012

la delega fiscale che il Governo intende approvare prevede un generale riordino del sistema delle sanzioni tributarie; ci sarà particolare attenzione alle sanzioni accessorie ai reati tributari

La bozza dello schema di disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale prevede anche la riforma del sistema sanzionatorio sia penale che amministrativo.

Si tratta di una rivisitazione necessaria di un coacervo normativo quanto mai “singolare”, se si pensa ai complicati criteri di calcolo per la determinazione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dai decreti legislativi 471 e 472 del 1997.

La stratificazione normativa successiva, tesa a premiare il comportamento di chi aderisce alle contestazioni dell’Ufficio o rinuncia al contenzioso (PVC, accertamento con adesione, conciliazione, etc), ha portato alla situazione attuale in cui, di fatto, le sanzioni piene non vengono praticamente mai irrogate, e ciò anche quando sia palese e grave il comportamento evasivo del contribuente (costi fittizi, versamenti bancari in contanti non giustificati, etc).

Lo stesso presidente del CNDCEC, in una intervista del 2009, aveva dichiarato, infatti, che *“Un passo fondamentale sarebbe però quello di spingere finalmente il sistema tributario nella direzione ... di un fisco leggero e di sanzioni pesanti. Invece, salvo sporadiche e circoscritte eccezioni, abbiamo assistito a una deriva in senso opposto: un fisco sempre più pesante e sanzioni sempre più leggere”*.

Nuove sanzioni penali

Nell’auspicata direzione sembrerebbe andare l’articolo 9 della bozza di ddl delega, che prevede, innanzitutto, la riforma del sistema sanzionatorio penale secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, dando rilievo alla configurazione del reato

tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa.

Inoltre, è prevista la revisione della specifica fattispecie sanzionatoria della dichiarazione infedele, nonché del sistema sanzionatorio amministrativo – sembrerebbe nel suo complesso – al fine di migliorare la correzionale, nel rispetto del principio di proporzionalità, delle sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti.

Pertanto, viene anche conferita la delega al governo per individuare talune fattispecie di minore gravità per cui si renderanno applicabili le sanzioni amministrative, anziché quelle penali.

Tali linee guida per la riforma del sistema sanzionatorio penale non dovrebbero introdurre particolari novità rispetto a quello attuale, cristallizzato nel D.Lgs. 74/2000¹, che è già informato ai predetti principi.

Infatti, l’attuale decreto è stato introdotto al fine di reprimere quei crimini connotati da rilevante offensività degli interessi fiscali e da dolo specifico di evasione, tralasciando, invece, la repressione di quelle condotte illegittime sotto il profilo formale o soltanto prodromiche all’evasione: si tratta di finalità che sembrerebbero, appunto, caratterizzare anche la delega in oggetto.

In precedenza, invece, nella vigenza della legge 516/1982², anche nota come “manette agli evasori”, l’impostazione del legislatore era completamente diversa: in quella sede, infatti, si erano resi penalmente rilevanti tutti i comportamenti potenzialmente evasivi, anche formali o prodromici all’evasione vera e propria, con la conseguenza che presto i tribunali rimasero ingolfati da questo tipo di procedimenti penali.

Condotte elusive senza rilievo penale

Ritornando alla bozza del ddl recante la delega per la riforma del sistema fiscale, un accenno a parte merita la previsione normativa per cui il governo delegato dovrà provvedere alla depenalizzazione dei comportamenti elusivi.

È appena il caso di ricordare, a tal proposito, che l’articolo 3 della stessa bozza prevede la revisione dell’impianto normativo recante le disposizioni antielusive, e nei criteri guida per la riforma (o meglio, la codifica ex novo) dell’istituto dell’abuso di diritto è stato specificamente previsto che i comportamenti

ritenuti elusivi non possano assumere rilievo in sede penale.

Raddoppio dei termini solo con denuncia presentata

Al comma 2 dell'articolo 9, con una formulazione piuttosto generica, viene prevista la *“definizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini”*, volendosi con tutta probabilità riferire al terzo comma degli articoli 43 del DPR 600/1973 e 57 del DPR 633/1972, per cui, in caso di violazione³ che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000, i termini di decadenza dell'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione (disposizioni introdotte dall'art. 37, commi 24 e 25, del DL 223/2006, c.d. “decreto Visco-Bersani”).

Il comma 2 dell'anzidetto articolo 9 stabilisce che il governo, con l'esercizio della delega, dovrà prevedere che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia di reato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

La Corte Costituzionale, invece, ha recentemente sancito che il raddoppio dei termini per violazioni penali, oltre ad essere applicabile ove tali violazioni emergano in un momento in cui i termini ordinari di accertamento siano già decaduti, si verifica ogniqualvolta sia presente l'obbligo di denuncia, anche se questa non sia stata inviata (Corte Cost. 25.7.2011 n. 247⁴).

23 maggio 2012

Alessandro Borgoglio

1 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, pubblicato sulla Gazz. Uff. n. 76 del 31 marzo 2000, recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205”, entrato in vigore il 15 aprile 2000.

2 L. 7 agosto 1982, n. 516, pubblicata sul S.O. alla G.U. n. 216 del 7 agosto 1982, recante “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle

pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari”.

3 L'articolo 331 C.P.P., recante “Denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio”, prevede che “1. Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito. 2. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria. 3. Quando più persone sono obbligate alla denuncia per il medesimo fatto, esse possono anche redigere e sottoscrivere un unico atto. 4. Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero”.

4 In particolare, con tale pronuncia, la Consulta ha stabilito che “il raddoppio dei termini di accertamento non può qualificarsi “sanzione penale”, neppure impropria o atipica. Esso infatti, da un lato, non rappresenta la reazione ad un illecito penale, perché – come si è visto – consegue non dall'accertamento della commissione di un reato, ma solo dall'insorgere dell'obbligo di denuncia dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, restando irrilevante il fatto che l'azione penale non sia iniziata o non sia proseguita o intervenga una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna; dall'altro, non costituisce una conseguenza sfavorevole sul piano sostanziale, perché non comporta né un obbligo di prestazione né l'emissione di un atto di accertamento. Il mero assoggettamento ad un termine più lungo di accertamento fiscale non svolge, dunque, alcuna funzione afflittivo-punitiva o sanzionatoria di un fatto di reato, ma, operando su un piano meramente procedimentale, persegue solo il sopra evidenziato obiettivo di attribuire agli uffici tributari maggior tempo per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, quando ciò sia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., di violazioni gravi e di più difficile controllo”.