



STUDIOLEGALEVITI
CIVILE E TRIBUTARIO

Dipartimento di Diritto Tributario

IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO

ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA'

di Avv. Claudio Viti

Il D. Lgs. n. 87/2024 attuativo della Delega Fiscale (L. 111/2023) in tema di sanzioni amministrative, ha apportato modifiche sostanziali volte a riequilibrare il sistema sanzionatorio tributario, onde rimodularlo agli standard “europei” già invocati da svariate sentenze della Corte costituzionale, ultima fra tutte la n. 46/2023.

Centro dell'intervento legislativo è la proporzionalità che la Legge Delega si prefigge di dare al sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e meno afflittivo, soprattutto nei casi in cui la condotta del reo-contribuente non è a lui imputabile per specifiche circostanze dettate da crisi di impresa o da sovraindebitamento.

Ed infatti, l'art. 20 della Legge Delega si poneva quale principale criterio direttivo della riforma il miglioramento della “*proporzionalità delle sanzioni tributarie, riducendone il carico e riconducendole ai livelli esistenti in altri Stati europei*”, ma al tempo stesso garantendo “*l'effettiva applicazione delle sanzioni*”.



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

Le novità riguardano sia le sanzioni penali-tributarie sia quelle amministrative-tributarie; per quello che attiene alle innovazioni di carattere amministrativo-tributarie, le novità più significative riguardano una radicale revisione di tutti i perimetri edittali delle sanzioni di cui al D. Lgs 471/97 (imposte dirette e IVA), prevedendo per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 quanto in appresso:

- Infedele dichiarazione = sanzione in misura fissa del 70% in luogo del vecchio sistema che prevedeva una misura edittale dal 90 al 180 % della presunta maggiore imposta dovuta;
- Redditi prodotti all'estero = sanzione proporzionale fissa del 70% con eliminazione dell'aumento del terzo e della misura edittale dal 90 al 180 % della presunta maggiore imposta dovuta;
- Indebite compensazioni di crediti inesistenti = sanzione in misura fissa del 70%, non più dal 100 al 200%
- Omessi versamenti = sanzione al 25% in luogo del 30%

Viene, inoltre introdotta una disciplina specifica per l'infedele dichiarazione integrativa: in questo caso la sanzione applicabile sarà pari al 50%, ovvero il doppio della sanzione prevista dall'art. 13, comma 1.

Così come viene inasprito il sistema sanzionatorio nella fattispecie di utilizzazione di fatture inesistenti mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente:



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

l'aumento della sanzione previsto dal comma 3 dell'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997 potrà essere infatti “dalla metà al doppio”.

Nella compagine penale delle novità, merita sicuramente attenzione la volontà del legislatore di riconoscere con fermezza il principio del “*ne bis in idem*”, regolando finalmente il rapporto e la connessione tra processo tributario e processo penale: secondo il nuovo art. 21-ter del D. Lgs. 74/2000, quando il contribuente abbia già subito una sanzione amministrativa o penale, il giudice o l'autorità amministrativa, nel momento della applicazione della sanzione di propria competenza, tiene conto di quella già irrogata.

Allo stesso modo il Legislatore, in tema di prova del fatto nel processo, liceizza l'acquisizione delle sentenze irrevocabili rese nel processo tributario in quello penale nonché degli atti amministrativi che accertano in via definitiva le imposte, anche a seguito di adesione, se questi hanno ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti sui quali l'azione penale è esercitata dal PM.

Altrettanta attenzione va data alla volontà del Legislatore di riconoscere efficacia di giudicato alle sentenze penali di assoluzione “*perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso*” pronunciate in seguito a dibattimento e, dunque, ponendo un freno alla spregiudicata applicazione del c.d. doppio binario sino ad oggi applicato.

In via definitiva, possiamo concludere che l'intento del Legislatore di ridurre l'eccessiva afflittività del sistema sanzionatorio penale-tributario è evidente, ma



STUDIO LEGALE VITI

CIVILE E TRIBUTARIO

lascia perplessi il criterio temporale di applicazione delle novità sanzionatorie, cioè applicabile solo alle sanzioni commesse a partire dal 1 settembre 2024.

Sarebbe stato più equo, in ossequio al principio di ragionevolezza, applicare le novelle legislative con il favor rei, dunque permettendo ai rei/contribuenti di beneficiare del miglior sistema sanzionatorio anche prima di tale data se di applicazione più favorevole.