

RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE

18 febbraio 2016 ore 06:00

Nuova recidiva: tra favor rei e necessità di un adeguato rigore sanzionatorio

di **Fabio Ghiselli** - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

Il decreto attuativo della delega fiscale per la revisione del sistema sanzionatorio tributario ha modificato la disciplina sulla recidiva: un intervento significativo, che dovrebbe essere positivamente valutato per due ordini di motivi. Il primo perchè è stata eliminata (anche se non completamente) la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nell'applicazione della recidiva; il secondo perchè appare legittimo, per non dire dovuto, che il "sistema" colpisca più duramente coloro che reiterano un comportamento illecito rispetto a coloro che commettono per la prima volta lo stesso illecito. Accanto ad una giusta imposizione deve vigere un giusto sistema sanzionatorio.

Il D.Lgs. n. 158 del 2015, di **revisione del sistema sanzionatorio tributario**, ha modificato la disciplina sulla **recidiva** prevista dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997. L'intervento appare significativo e dovrebbe essere positivamente valutato, senza timori che possa ingenerare ipotesi di "crisi" o di "ingestibilità" del sistema sanzionatorio. E ciò per due ordini di motivi.

Il primo è che è stata **eliminata la discrezionalità** dell'amministrazione finanziaria nell'applicazione della recidiva (come dichiarato dallo stesso legislatore nella Relazione illustrativa del provvedimento), in grado di generare un'applicazione a "macchia di leopardo" o una non applicazione anche solo semi-generalizzata. Per questo sorprende non poco la critica rivolta alla modifica normativa e la nostalgica rivalutazione del passato sulla base del fatto che la recidiva previgente, discrezionale, non veniva quasi mai applicata dall'amministrazione.

Anche se è bene sottolineare, come correttamente osservato più di recente, che il legislatore non ha eliminato completamente la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, dal momento che la lettera della legge dispone che la sanzione è **augmentata "fino alla metà"** e non "della metà", con la conseguenza che spetterà all'ufficio determinare la frazione della maggiore imposta compresa nell'intervallo tra zero e 50%. Soluzione che era già contenuta nel testo previgente e anch'essa subordinata al principio di cui all'art. 7, comma 1, secondo il quale nella determinazione della sanzione si deve avere riguardo alla **gravità** della violazione, alla **condotta** dell'agente, se dolosa o più o meno gravemente colposa, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle **condizioni economiche e sociali**.

L'**unico limite** cui sarebbe sottoposta anche la recidiva è quello contenuto nel (nuovo) comma 4 dell'art. 7, per cui la sanzione può essere ridotta "fino alla metà" del minimo qualora concorrano circostanze che rendono **manifesta la sproporzione** tra l'entità del tributo, cui la violazione si riferisce, e la sanzione stessa. Anche questa disposizione non è nuova, anzi identica a quella previgente - anche allora è stata usata l'espressione "fino a..." che consentirebbe all'ufficio di posizionare la misura della sanzione liquidabile, al di fuori dell'area di sproporzionalità tra questa e il tributo - con la sola differenza che le circostanze in grado di determinare tale sproporzione non devono più essere "eccezionali", ma semplicemente ordinarie.

Il secondo motivo è che appare legittimo, per non dire dovuto, che il "sistema" colpisca più duramente coloro che **reiterano un comportamento illecito** - magari convinti di godere di una sorta di impunità in qualche modo generata da un sistema di controlli non sempre efficiente - rispetto a coloro che commettono per la prima volta lo stesso illecito.

Se è vero, come ho sostenuto più volte, che il pagamento delle imposte non può fondarsi solo su

un sistema sanzionatorio - amministrativo e penale - pervicacemente afflittivo ma, principalmente, su un adeguato senso civico e sul dovere etico-morale di solidarietà che si manifesta nel contribuire al sostentamento dello Stato in ragione della propria capacità contributiva, è altrettanto vero che accanto a una giusta imposizione deve vigere un giusto sistema sanzionatorio (cfr. I.Caraccioli, F.Ghiselli, S.Mattia, R.Rizzardi, P.Valente, “Proposta di un Manifesto generale per la “tax compliance” e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente”, in Corriere Tributario n. 22/2014, e “Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo”, in Corriere Tributario n. 23/2014).

Un sistema sanzionatorio che colpisca in modo più pesante proprio la **reiterazione** di quella condotta che ha generato l'illecito accertato dall'amministrazione finanziaria. Se il reiterato illecito, indubitabilmente prodotto da una reiterata condotta (illecita), viene accertato come tale, non si capisce perché non debba essere apprezzato il maggior disvalore in esso/essa insito. Così come non si capisce, francamente, dove stia il pericolo di una applicazione indiscriminata, beninteso nell'accezione lessicalmente corretta del termine. Sarà, invece, generalizzata, al ricorrere della condizione prevista dalla norma, nella misura in cui non potrà più essere facoltativa, opzionale e potenzialmente discriminatoria.

Recidiva e cumulo giuridico

Quanto ad alcuni **aspetti applicativi**, è lecito ritenere che sussista il dubbio circa la sequenza applicativa del **cumulo giuridico** rispetto alla **recidiva**. È vero che la circolare n. 180/E/1998 dell'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, in presenza di più violazioni, sarebbe stata prioritariamente applicabile la recidiva e poi il cumulo giuridico, ma ciò non toglie che dopo diciotto anni e numerose modifiche normative intervenute, apparirebbe opportuno un aggiornato intervento interpretativo, auspicabilmente da parte del Dipartimento delle Finanze del MEF. Direi, invece, che non possano sussistere dubbi sul fatto che per applicare la recidiva l'amministrazione finanziaria debba **preventivamente** aver contestato, o **contestare**, un'altra violazione nel triennio precedente, attestando così la reiterazione dell'illecito. Va da sé che la sola commissione non rilevata dell'illecito sia priva di rilevanza ai fini di che trattasi, e ciò a maggior ragione se si considera che il legislatore ha ritenuto altrettanto irrilevante il fatto che il **ravvedimento** del contribuente ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 faccia emergere l'avvenuto compimento dell'illecito.

Decorrenza

Quanto alla decorrenza delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 158/2015, si osserva che ai sensi dell'art. 32 del decreto in esame, come corretto dall'art. 1, comma 133, della **legge di Stabilità 2016**, l'obbligo di applicare la recidiva di cui al nuovo art. 7, decorre dal 1° gennaio 2016.

Trattandosi di un obbligo posto a carico dell'amministrazione da esercitare in fase di accertamento, verifica o controllo, appare coerente ritenere che tale obbligo espliciti i suoi effetti in relazione alle **violazioni accertate a decorrere dal 1° gennaio 2016** e non a quelle “commesse” da tale data. Se così non fosse assisteremmo, di fatto, ad un rinvio della decorrenza normativa apparentemente non voluto dal legislatore.

Semmai, potrebbe essere sostenuta l'applicabilità dell'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, a mente del quale, se la legge in vigore al momento in cui è stata “commessa” la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la **legge più favorevole** (fatti salvi i casi in cui il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sia divenuto definitivo).

La **previgente disciplina sulla recidiva**, prevedendone l'applicazione facoltativa e non obbligatoria, potrebbe qualificarsi come norma **più favorevole**, il che attribuirebbe al contribuente il diritto di richiedere, nel caso, il ricalcolo delle sanzioni senza l'applicazione della recidiva. Naturalmente, questo non impedirebbe all'amministrazione di disapplicare l'obbligo ma di applicare la facoltà, reintroducendo così la stessa recidiva nella identica misura già liquidata. Quanto al **triennio di riferimento** previsto dall'art. 7, comma 3, in relazione alla decorrenza delle disposizioni in esame, si osserva che il “triennio precedente” rappresenta solo, e in ogni caso, un periodo di riferimento o di “osservazione” del **comportamento del contribuente** che nulla impedisce di collocare in uno spazio temporale antecedente all'entrata in vigore della legge.

Questo periodo, però, già in sede di **prima applicazione** della norma potrebbe essere diverso:
- comprenderebbe il **triennio 2013-2015** nel caso si adottasse la tesi delle “violazioni commesse” dal 1° gennaio 2016, ovvero

- sarebbe **variabile** e correlato al periodo d'imposta sotto controllo, nella diversa tesi interpretativa delle “sanzioni accertate” dal 1° gennaio 2016.

Situazione perfettamente compatibile con il principio per cui è a partire dalla data (o forse sarebbe meglio dire dal periodo d'imposta) in cui si è commessa la violazione che si retroagisce per stabilire il triennio di riferimento. Questa è, peraltro, la tesi espressa dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un incontro con la stampa specializzata.

Per opporre una interpretazione altrettanto fondata non credo sia sufficiente il richiamo al principio del *favor rei* che, nel caso di specie, mi sembra piuttosto inconferente (peraltro non obbligatoriamente applicabile in ambito tributario trattandosi di una norma non avente rango costituzionale).

Copyright © - Riproduzione riservata