

L'illegalità sopravvenuta delle sanzioni amministrative tributarie già irrogate

di Mario Miscali (*)

La **sanzione illegale** è la sanzione già irrogata che, in base ad un quadro normativo sanzionatorio successivamente mutato in senso favorevole all'agente, **viola** la nuova normativa e quindi il principio del "**favor rei**". A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 e con la nuova formulazione dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, vi è un nuovo apprezzamento del **disvalore** della **infedeltà** della **dichiarazione** in relazione a condotte aventi ad oggetto l'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito (in particolare quando si sia in presenza dell'"azzeramento" o della riduzione del maggior reddito accertato per effetto di perdite pregresse).

Il tema oggetto di indagine riguarda in generale la legalità della sanzione amministrativa tributaria e, in particolare, l'illegalità di una sanzione amministrativa tributaria già irrogata che, pur rientrando nella cornice edittale attualmente vigente, si ponga in contrasto con previsioni normative che abbiano reso più favorevole il trattamento sanzionatorio. Si analizzeranno gli effetti, in ragione del *favor rei* ed

in forza del principio di proporzionalità, che hanno le disposizioni contenute nel recente D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 in termini di attenuazione della sanzione amministrativa tributaria già irrogata ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 per infedele dichiarazione e pur in presenza dell'"azzeramento" o della riduzione del maggior reddito accertato per effetto di perdite pregresse (1).

(*) *Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e avvocato in Milano*

(1) Allo scopo di verificare empiricamente il criterio interpretativo, si è sottoposto ad indagine un tema che potrebbe avere rilevanti riflessi sui processi tributari in corso. Si tratta della sanzione ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 per infedele dichiarazione irrogata pur in presenza dell'"azzeramento" o della riduzione del maggior reddito accertato per effetto di perdite pregresse. In queste controversie va infatti registrato un orientamento restrittivo della Suprema Corte. A partire dall'ord. n. 13014 del 14 giugno 2011, poi confermata nell'ord. n. 16333 del 26 settembre 2012, nella sentenza 21 marzo 2014, n. 6663 e infine nella sentenza n. 12460 del 4 giugno 2014, la Corte ha applicato la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta in quanto la disciplina sanzionatoria avrebbe la finalità di prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli. Le corrispondenti sanzioni, di natura amministrativa, sarebbero da riconnettersi al solo dato obiettivo della dichiarazione di un reddito inferiore a quello accertato o, comunque, di un'imposta inferiore a quella dovuta: è l'infedeltà che "induce il conseguente accertamento, il quale a sua volta determina l'irrogazione della sanzione". Sotto il profilo della proporzionalità la Corte osserva che la sanzione in oggetto, essendo ragguagliata alla maggiore imposta liquidata, ossia alla differenza fra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, sarebbe pienamente rispondente alla funzione dissuasiva tipica della sanzione, volta a prevenire e non già a correggere le irregolarità, riuscendo per conseguenza proporzionata all'obiettivo perseguito (in posizione critica rispetto a tale orientamento G. Ferranti, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare in Corr. Trib.*, n. 1/2016, pag. 7; M. Beghin, "L'accertamento di un

maggior reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta 'double-face'", in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, pag. 632; M. Grandinetti, "Determinazione della base imponibile IRES, perdite pregresse e sanzioni per (mancato) danno erariale", in *Riv. dir. trib.*, II, 2014, pag. 185). A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 e con la nuova formulazione dell'art. 1 vi è un nuovo apprezzamento del disvalore di tali condotte che potrà avere come conseguenza o l'applicazione della attenuante di un terzo o la sanzione fissa se non vi è danno erariale. Infatti la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta nel caso della infedeltà della dichiarazione è ridotta di un terzo quando, fuori dai casi di frodolenzia o simulazione, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente; peraltro se non vi è alcun danno erariale la sanzione è di euro 250. Nella relazione illustrativa al D.Lgs. si legge che: "per beneficiare di tale riduzione è necessario che il componente positivo sia stato erroneamente imputato e quindi abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'Erario, la sanzione è applicata in misura fissa per un ammontare di euro 250. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente. Si pensi ad esempio alla ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo

Sanzioni

Principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria

Il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria, oggi ritenuto ricompreso in un più ampio principio di legalità (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) (2), che ha valore e copertura costituzionale sotto il doppio profilo della tutela apprestata dagli artt. 23 e 25 Cost. è contenuto nell'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Tradizionalmente si afferma che con il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria si enuncia il divieto di assoggettamento a sanzioni che non siano previste dalla legge. La legge deve prevedere tipo, contenuto e misura della sanzione amministrativa. Quindi contrastano con il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria la previsione di sanzioni amministrative indeterminate nel massimo, l'imprecisione della cornice edittale, la previsione di una cornice edittale che lascia ampio spazio alla discrezionalità punitiva della Amministrazione finanziaria, l'inesistenza di criteri vincolanti per la determinazione in concreto della sanzione amministrativa tributaria.

Contenuto concreto del principio

E veniamo dunque al tema che riteniamo di affrontare: quale sia il contenuto concreto del principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria e se possa ritenersi illegale una

OSSERVAZIONI CRITICHE

Principio di legalità della sanzione

Con il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria si enuncia il **divieto** di assoggettamento a **sanzioni che non siano previste** dalla **legge**. La legge deve prevedere tipo, contenuto e misura della sanzione amministrativa. Quindi contrastano con il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria la previsione di sanzioni amministrative **indeterminate** nel massimo, l'**imprecisione** della **cornice edittale**, la previsione di una cornice edittale che lascia ampio spazio alla **discrezionalità** punitiva della Amministrazione finanziaria, l'**inesistenza** di **criteri** vincolanti per la determinazione in concreto della sanzione amministrativa tributaria.

sanzione amministrativa tributaria, precedentemente inflitta, in base ad un quadro normativo sanzionatorio successivamente mutato in *favor rei* ancorché la sanzione amministrativa tributaria irrogata risulti comunque formalmente compatibile anche con la nuova cornice edittale. Il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria riguarda l'*an*, il *quomodo* ed il *quantum*. In particolare ed in relazione al *quantum*, poiché concorrono con il principio di legalità

altri principi costituzionali (proporzionalità, ragionevolezza, etc.), il legislatore non può determinare in misura "rigida" la sanzione da irrogare per ciascun tipo di illecito (3). E neppure potrebbe conciliarsi con il principio di uguaglianza una sanzione amministrativa prevista in astratto che non consentisse la graduazione della sanzione in funzione della gravità della lesione inflitta dall'agente al bene giuridico protetto. Lo strumento più idoneo al conseguimento della finalità sanzionatoria è la pre-determinazione della sanzione amministrativa tributaria fra un massimo e un minimo ed il conferimento alla Amministrazione finanziaria del potere di determinare in concreto la sanzione da irrogare, al fine di adeguare quest'ultima alle specifiche caratteristiche del singolo caso. Pertanto il principio di legalità della sanzione amministrativa tributaria impone al legislatore di determinare la sanzione amministrativa da irrogare tra un minimo e un massimo, di con-

di reddito in una annualità in perdita, così riducendo la perdita di periodo. Va da sé che, laddove tale elemento positivo, nell'annualità di corretta imputazione, determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente danno erariale con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta".

(2) Mentre la Corte costituzionale limita l'applicazione dell'art. 25 Cost. alla sola materia penale, la dottrina è orientata a ritenere applicabile la norma costituzionale anche agli illeciti amministrativi e segnatamente a quelli tributari (in tal senso

vedi I. Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, pag. 415; L. Del Federico, "Sanzioni amministrative (dir. trib.)", in *Diz. Dir. Pubbl.*, Milano, 2006, pag. 5433 e anche, se si vuole, M. Miscali, "Pene pecuniarie nel diritto tributario", in *Digesto*, IV edizione, vol. XI Commerciale, Torino, 1995).

(3) È ben difficile ipotizzare una funzione repressiva e punitiva di una sanzione amministrativa tributaria inflitta senza tener conto degli aspetti soggettivi che hanno caratterizzato la condotta dell'agente.

tenere in termini ragionevoli l'intervallo tra minimo e massimo, di prevedere che l'Amministrazione finanziaria eserciti il suo potere punitivo in base a criteri predeterminati normativamente. Tra i criteri che devono essere indicati dalla legge rileva il criterio della "gravità della violazione" desunta dagli indici oggettivi e soggettivi (art. 7 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Legalità di una sanzione amministrativa tributaria irrogata

Nel quadro normativo delineato la risposta alla questione della legalità di una sanzione amministrativa tributaria (4) irrogata potrebbe articolarsi in una duplice prospettiva. Da un lato ritenere automaticamente illegale la sanzione e questo soltanto a seguito della entrata in vigore della norma più favorevole, in forza del fatto che il legislatore ha apprezzato in termini di minor disvalore la condotta dell'agente; dall'altro lato ritenere che questa situazione non comporti automaticamente l'illegalità e che sia necessaria, in relazione al nuovo parametro normativo, una rivalutazione della adeguatezza della sanzione irrogata posto che il legislatore ha ritenuto di connotare la violazione sanzionata di una minor gravità. A nostro avviso è corretta questa seconda soluzione. La sopravvenuta modifica normativa in

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Legalità di una sanzione amministrativa tributaria irrogata

- Si pone l'alternativa tra:
a) l'"automatica" illegalità della sanzione amministrativa tributaria irrogata a seguito della entrata in vigore della norma più favorevole che apprezza in termini di minor disvalore la condotta dell'agente; b) la necessaria rivalutazione dell'adeguatezza della sanzione amministrativa tributaria irrogata in relazione al nuovo parametro normativo che apprezza in termini di minor disvalore la condotta dell'agente.
- Si ritiene che sia **corretta la seconda soluzione**. La sopravvenuta modifica normativa in "favor rei" non è sufficiente a trasformare la sanzione amministrativa tributaria irrogata in sanzione amministrativa tributaria illegale poiché l'Agenzia delle entrate o il giudice tributario potrebbero riconfermare la sanzione amministrativa tributaria irrogata, ove la ritenessero adeguata, anche in relazione al nuovo assetto sanzionatorio.

favor rei non è sufficiente a trasformare la sanzione amministrativa tributaria inflitta in sanzione amministrativa tributaria illegale poiché l'Agenzia delle Entrate o il giudice tributario (5) potrebbero riconfermare la sanzione amministrativa tributaria inflitta, ove la ritenessero adeguata, anche in relazione al nuovo assetto sanzionatorio.

In questa seconda ipotesi l'illegalità della sanzione amministrativa tributaria dovrà essere esclusa quando, in esito all'esame della modifica normativa più favorevole, ci si trovi in presenza di una sanzione amministrativa tributaria che, pur rimanendo nei margini edittali sopravve-

nuti, sia stata irrogata con riferimento alla gravità di una violazione il cui disvalore non sia mutato significativamente; di una sanzione amministrativa tributaria inflitta entro limiti ragionevolmente commisurabili, in astratto, anche alla diversa gravità della violazione come prevista dalla nuova normativa; di una sanzione amministrativa tributaria che sia stata determinata in concreto con riferimento ad una gravità non significativamente diversa rispetto a quella del successivo e più favorevole trattamento. In presenza di tutte queste condizioni ci troviamo dinanzi ad una sanzione amministrativa tributaria che non è illegale perché, in ipotesi, potrebbe essere legittimamente

(4) Occorre intendersi sul concetto di "illegalità della sanzione". In linea generale e nell'attuale contesto argomentativo per sanzione illegale intendiamo: a) la sanzione amministrativa tributaria irrogata che non può più essere inflitta a seguito l'applicazione della legge più favorevole sopravvenuta; b) la sanzione amministrativa tributaria irrogata che successivamente alla rideterminazione in applicazione del principio del *favor rei* superi nel *quantum* i limiti stabiliti nella cornice edittale della legge più favorevole sopravvenuta; c) la sanzione amministrativa tributaria irrogata che successivamente alla rideterminazio-

ne in applicazione del principio del *favor rei* non superi nel *quantum* i limiti stabiliti nella cornice edittale della legge più favorevole sopravvenuta, ma che in applicazione dei nuovi criteri determinativi sanzionatori risulti comunque sproporzionata e quindi incompatibile con la disciplina normativa sopravvenuta.

(5) Con una valutazione ovviamente riservata al giudice di merito essendo preclusa, al giudice di legittimità, una rivalutazione alla luce dei criteri cui deve farsi riferimento per la determinazione in concreto della sanzione amministrativa tributaria.

Sanzioni

inflitta, con un'adeguata motivazione giustificatrice che tenga conto dell'innovazione normativa, anche in base alla nuova e più favorevole disciplina sanzionatoria.

Dunque, per poter ritenere illegale la sanzione amministrativa tributaria irrogata, non è sufficiente che la stessa sia stata determinata con riferimento ad una violazione la cui gravità il legislatore ha ritenuto di attenuare rispet-

to a quella precedentemente ipotizzata riducendo, anche sensibilmente, la sanzione amministrativa precedentemente prevista.

In sintesi la revisione normativa del sistema sanzionatorio tributario contenuta nel D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 emanato in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 non pregiudica, ma re-indirizza il potere di graduare la sanzione amministrativa tributaria in relazione alle caratteristiche del caso concreto (da un punto di vista oggettivo e soggettivo) in relazione al nuovo apprezzamento legislativo del disvalore della condotta e comporta che l'Amministrazione finanziaria (6) ed il giudice tributario (7) procedano ad una "rivalutazione" del grado del disvalore in concreto della "condotta dell'agente" (8).

Considerazioni conclusive

In conclusione, tentando un'applicazione concreta del criterio interpretativo proposto, nell'ipotesi della irrogazione della sanzione ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 per infedele dichiarazione nei confronti del contribuente che abbia anticipato un elemento positivo di reddito in

LA NOVITÀ NORMATIVA

Graduazione della sanzione

La nuova disciplina sanzionatoria non pregiudica, ma re-indirizza il potere di graduare la sanzione amministrativa tributaria in relazione alle caratteristiche del **caso concreto** (da un punto di vista oggettivo e soggettivo) e comporta che l'**Amministrazione** finanziaria ed il **giudice** tributario devono adeguarsi e procedere ad un **nuovo apprezzamento** del grado di **disvalore** della **condotta** dell'**agente** alla luce della revisione del sistema sanzionatorio tributario contenuta nel D.Lgs. n. 158/2015.

un'annualità in perdita, così riducendo o azzerando la perdita di periodo, la sanzione amministrativa tributaria irrogata dovrebbe essere ritenuta:

a) illegale qualora fosse stata applicata nella misura del 100% della maggiore imposta dovuta poiché supererebbe il nuovo minimo edittale, da qui il dovere della Agenzia delle entrate o del giudice tributario di esercitare il potere di rideterminare la

sanzione o nella misura di 250 euro, se non vi è danno per Erario, o nella misura del terzo della maggiore imposta dovuta;

b) illegale qualora fosse stata applicata nella misura dell'80% della maggiore imposta dovuta e, pur rimanendo nella "nuova" cornice edittale, non risulti idoneamente motivata in relazione alla adeguatezza e proporzionalità rispetto al nuovo trattamento sanzionatorio e alla luce dei nuovi parametri normativamente previsti per la sua determinazione da qui il dovere dell'Agenzia delle entrate o del giudice tributario di esercitare il potere di rideterminare la sanzione nella misura o di 250 euro, se non vi è danno per Erario, o nella misura del terzo della maggiore imposta dovuta;

c) legale qualora fosse stata applicata nella misura del 50% della maggiore imposta dovuta e, ricompresa nella "nuova" forbice edittale, risulti a seguito di idonea motivazione adeguata e proporzionata rispetto al nuovo trattamento sanzionatorio e alla luce dei nuovi parametri normativamente previsti per la sua determinazione.

(6) In questo senso si è espressa la Agenzia delle Entrate nella circolare 4/E del 4 marzo 2016.

(7) L'orientamento della Corte Suprema di Cassazione è univoco e consolidato nel ritenere applicabile il principio del *favor rei*, ai sensi dell'art. 3 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ai

procedimenti in corso, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio ma a condizione il provvedimento impugnato non sia definitivo (Cass. n. 1656/2013).

(8) Art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.