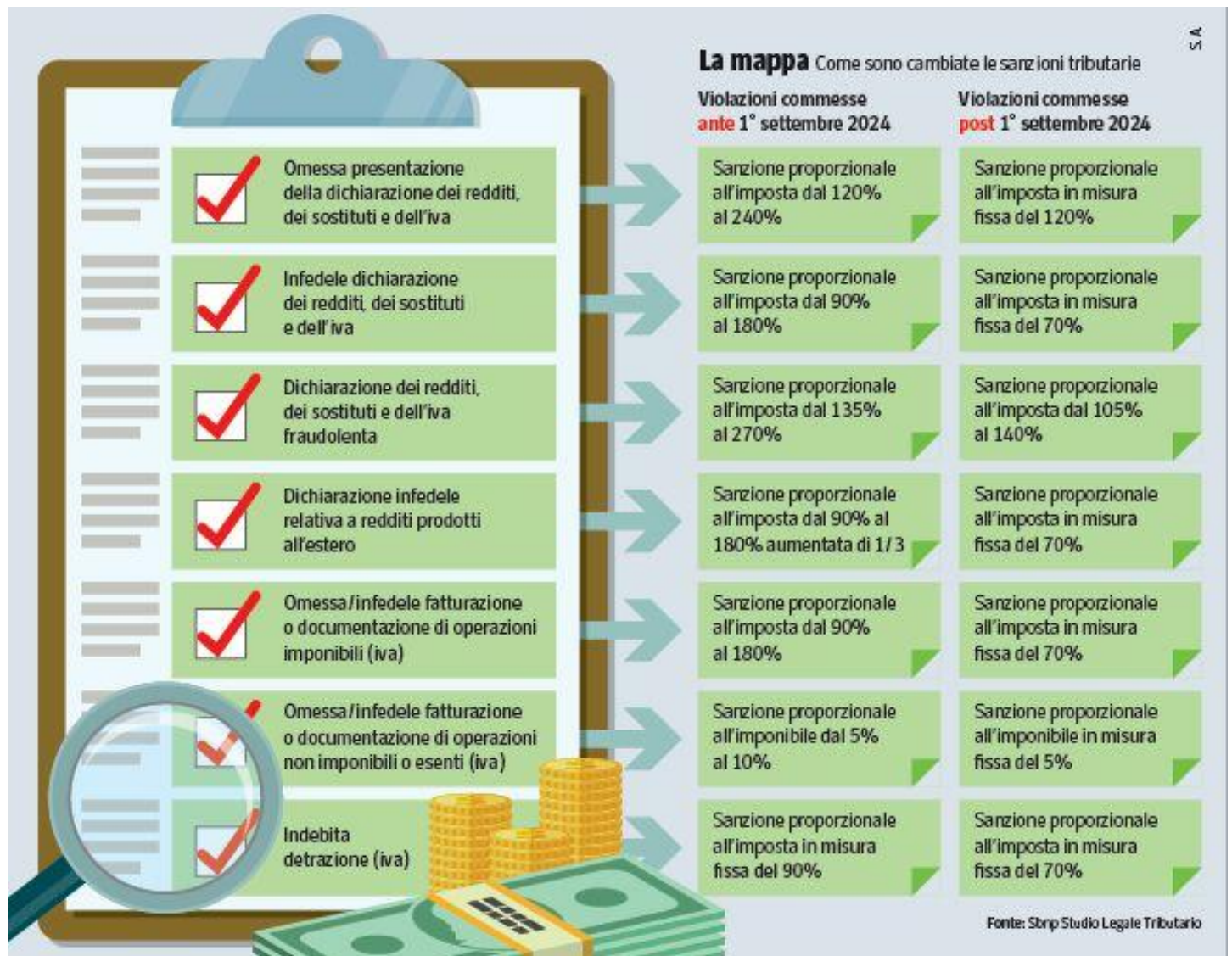


Fisco, la mappa delle nuove sanzioni: quando scattano e quanto pesano

Le penalità sono spesso elevate rispetto alla gravità degli errori. Ecco perché si dovrebbe applicare il «favor rei». L'incrocio tra norme penali e tributarie rende il nostro sistema più rigido dei competitor europei (Fonte: <https://www.corriere.it/> 17 agosto 2025)

Un passo nella Storia

Quando si ha a che fare con il Fisco il rischio di commettere un errore è sempre dietro l'angolo. Sbagliare, anche per una semplice svista, o perché la normativa è troppo ingarbugliata, può costare caro anche in termini di sanzioni. Per questo, affrontare e dibattere sull'argomento delle penalità tributarie, sulla loro efficacia, può interessare tutti i contribuenti, **soprattutto se si pensa che il sistema delle sanzioni non è ispirato ai medesimi principi applicabili agli altri rami dell'ordinamento giudiziario.** E questo finisce per creare confusione e malcontento, anche perché la legislazione italiana non sembra essere allineata del tutto con quella in vigore in altri ordinamenti tributari. Per questo vale la pena fare un passo indietro. Circa un secolo fa il nostro ordinamento prevedeva il principio di «ultrattività» delle violazioni alle leggi finanziarie. In forza di tale principio, le sanzioni si applicavano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, anche se le stesse fossero state successivamente abrogate o modificate in senso più favorevole al trasgressore. Si è dovuto attendere fino alla (radicale) riforma del 1996 per abolire il principio di «ultrattività» ed estendere anche al campo tributario il principio del *favor rei*. In pratica, se la legge in vigore al momento della violazione, e le leggi posteriori, stabiliscono sanzioni diverse (o prevedono che la violazione non è più punibile), si applica la norma più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo.



La situazione attuale

In via di principio, quindi, il *favor rei* trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, giacché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute. Tale principio non è stato modificato (neppure) dalla riforma delle sanzioni tributarie prevista dalla legge 9 agosto 2023, n. 111, che persegue esplicitamente il fine di «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei». In attuazione della delega è stato emanato il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, il quale, tenendo conto (anche) dell'evoluzione della giurisprudenza europea e italiana, **oltre a prevedere la riduzione della misura delle sanzioni esistenti, ha quindi espressamente stabilito che la loro disciplina è «improntata ai principi di proporzionalità e di offensività»**. La legge di riforma dispone tuttavia che le nuove misure sanzionatorie, pur inserite nel corpo legislativo seguito alla riforma del 1996, si applicano solo «alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024». In altri termini alle violazioni commesse prima di tale data non si applica il *favor rei*.

La necessità di un ripensamento

Il mancato assoggettamento delle nuove (più miti) sanzioni al regime del *favor rei*, che ha già formato oggetto di contestazione sia in dottrina che in molti giudizi pendenti, non costituisce peraltro una novità perché anche nel testo della riforma attuata nel 2015 che prevedeva una riduzione delle sanzioni, era originariamente previsto che si applicassero «a tempo» (dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2017). Essendo stato messo in discussione da più fronti che si trattava di una previsione priva di giustificazione sia sotto il profilo logico-sistematico sia nel merito dei motivi addotti, in quanto le sanzioni non sono (né dovrebbero in astratto essere) uno strumento per fare gettito, il governo di allora intervenne abrogando la disposizione «a tempo» e quindi applicando il principio del *favor rei* anche alle (nuove) sanzioni all'epoca introdotte. Considerate anche le numerose questioni di legittimità costituzionale già sollevate dinanzi ai giudici di merito, che finiscono per determinare un ulteriore aggravio dei lavori delle corti tributarie (incluse le giurisdizioni superiori), è quindi auspicabile, almeno sotto questo aspetto, un ripensamento da parte del legislatore della riforma del 2024. Un simile (e da molte parti auspicato) intervento si rende doveroso se è vero che il sistema italiano è stato caratterizzato anche nel passato più recente da sanzioni sproporzionate rispetto alle violazioni alle quali si riferiscono. **Non si tratta quindi di favorire l'evasione ma semmai di evitare un'eccessiva penalizzazione delle imprese italiane rispetto ai competitor esteri.**

Tra riforme e sentenze

La riforma delle sanzioni del 2024 ha anche modificato in modo significativo la disciplina dei reati tributari e delle relative cause di estinzione. **La norma che ha maggiore impatto sul processo tributario è costituita dall'articolo 21-bis introdotto nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 che disciplina l'«efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione».** Secondo tale disposizione: «La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi». Anche in questo caso la storia può aiutare la comprensione della portata della norma. Nel sistema di repressione delle violazioni finanziarie previsto nel 1929 vigeva il principio della «pregiudiziale tributaria» che subordinava l'azione penale alla preventiva definizione del processo tributario. Tale istituto è stato abbandonato nel 1982 (dopo 53 anni) con l'introduzione del cosiddetto «doppio binario». La riforma prevedeva, per un verso, che il processo tributario non dovesse essere sospeso, pur in presenza della contestuale pendenza di un processo penale, e, per altro verso, che la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in sede penale avesse autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerneva i fatti materiali.

Un cantiere aperto da troppo tempo: cercasi certezza

Con l'ulteriore riforma del 2000 (tuttora per molti versi applicabile) il legislatore ha infine previsto che i due giudici sono chiamati a procedere non più, come accadeva con la legge del 1982, all'accertamento di fatti distinti (il fatto prodromico per il giudice penale e il fatto di evasione per il giudice amministrativo); sono, invece, chiamati all'accertamento del medesimo fatto, potendo arrivare a conclusioni differenti. Ora le cose sono cambiate con l'ultima riforma. La norma è stata salutata con favore da tutti gli operatori del settore perché avrebbero potuto spiegare ai loro clienti che nel nostro ordinamento non può più accadere che «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso» per il giudice penale e può invece «sussistere» o il contribuente potrebbe invece averlo «commesso» per il giudice tributario. L'apparente certezza delle conclusioni cui si era pervenuti, anche sulla base delle prime sentenze emesse dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, è stata tuttavia offuscata da un'ulteriore interpretazione della medesima Sezione Tributaria secondo la quale la sentenza penale esplicherebbe effetti (senza entrare nel merito delle motivazioni giuridiche esposte), nel processo tributario solo per escludere le sanzioni (restando quindi dovuti imposte ed interessi accertati). **La questione sarà peraltro esaminata (a breve?) dalle Sezioni Unite della Cassazione e anche dalla Corte costituzionale**. Ci auguriamo che le loro decisioni non tradiscano le aspettative degli operatori e pongano rimedio alla stranezza del nostro ordinamento in attesa di un eventuale ulteriore intervento legislativo. Sarà risolutivo? E tra quanti anni?