

## Relazione illustrativa

Il presente decreto apporta modifiche alle norme in materia di violazioni e sanzioni tributarie di cui:

- al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 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.*”;
- alle disposizioni attuative del codice di procedura penale, decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271;
- al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”;
- al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 recante “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*”;
- al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 recante “*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.*”;
- al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662.*”;
- al sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, recante “*Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'art.3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.*”;

### Articolo 1 - Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali

La riforma del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 recante la “*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*” è stata disposta in attuazione dell'articolo 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 che impegna il Governo a osservare una serie di principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

In particolare, la riforma del sistema sanzionatorio penale è diretta ad attuare i principi contenuti all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1), numero 3) e numero 5) e i principi contenuti nel medesimo articolo 20, comma 1, lettera b) della legge delega.

In particolare, l'obiettivo del citato articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1), è quello di conseguire una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*. L'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) è finalizzato, invece, alla revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. L'intento è quello di adeguare i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, al fine di poter beneficiare della non punibilità o delle attenuanti tendendo conto dell'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale. Si prevede inoltre che, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, nei procedimenti tributari relativi a fatti materiali, già oggetto di precedenti procedimenti, conclusi con sentenza definitiva di assoluzione, perché il fatto non sussiste o perché



l'imputato non lo ha commesso, tali sentenze fanno stato per quanto riguarda l'accertamento dei fatti medesimi.

Infine, l'obiettivo perseguito dal legislatore all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5), consiste nell'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta inesistenti.

La lettera b), che fissa criteri e principi da adottare per le sole sanzioni penali, individua due criteri direttivi. Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili. Il secondo criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

### **Articolo 1, comma 1**

La disposizione di cui alla **lettera a)** interviene sulle definizioni, in attuazione del criterio di delega che chiede di «introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti.» (art. 20, comma 1, lett. a), n. 5).

La prospettiva perseguita è quella di offrire al contribuente un quadro normativo chiaro in merito agli elementi costitutivi delle due fattispecie di reato punite all'articolo 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74; la definizione è coordinata con la nuova formulazione con cui il legislatore delegato si accinge a modificare anche l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (recante disciplina delle sanzioni tributarie non penali).

I crediti inesistenti vengono individuati in quelli per i quali difettano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi; i crediti non spettanti vengono dunque definiti come quelli diversi dagli inesistenti, in quanto fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre che utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella prevista.

Sono esclusi dalla definizione di "non spettanza" i crediti per i quali difettano adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che non siano previsti a pena di decadenza.

In definitiva, viene reso esplicito il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie, occorrendo prendere abbrivio da quella dei "crediti inesistenti", rispetto alla quale assume rilievo dirimente la verifica – per effetto di attività meramente ricognitive – degli elementi che nell'economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di "presupposti costitutivi".

Solo all'esito, una volta esclusa la sussumibilità nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell'immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi, andrà esplorato il distinto e residuale profilo della "spettanza" connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo. Le definizioni introdotte supportano, altresì, l'operatività del nuovo comma 2-*bis* dell'articolo 10-*quater* (v. *infra* art. 1, lett. d), che prevede la non punibilità dell'autore del reato quando «*anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.*».

Con le **lettere b) e c)** si interviene sulla disciplina dei "reati riscossivi", ovvero l'omesso versamento di ritenute e l'omesso versamento di iva, attraverso un coordinamento della punibilità con i piani di estinzione dei debiti tributari.



L'intervento attua il criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n.3), teso a «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (...) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale*».

Viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti una condizione obbiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b).

Il reato, dunque, non sarà punibile fintantoché non sia in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 e sempre che il contribuente non incorra in decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, salvo che, in tal caso, l'ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a euro cinquantamila (per il reato di cui all'art. 10-bis) e settantacinquemila (per il reato di cui all'articolo 10-ter).

Al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte, e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, è stato previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituto di imposta o iva).

Il reato sarà punibile al ricorrere delle condizioni obbiettive di nuova introduzione, con conseguente insorgenza solo a quella data dell'obbligo di denuncia, da parte dell'Agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di finanza, all'autorità giudiziaria.

Con la **lettera d)**, si interviene sull'articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000, che punisce il reato di "*indebita compensazione*", introducendo un comma 2-*bis* che prevede l'esclusione della punibilità per l'autore del reato che sia incorso nella compensazione indebita di crediti non spettanti in presenza di condizioni di obbiettiva incertezza in ordine agli elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni.

La norma dà ulteriore attuazione al principio di delega recepito all'articolo 1, lett. a) (art. 20, comma 1, lett. a), n. 5) e non interferisce con l'articolo 15 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie), né con i principi stabiliti in relazione all'articolo 5 del codice penale dalla nota sentenza 364/88 della Corte costituzionale, non incidendo sul tema delle condizioni qualitative della fattispecie obbiettivamente controverse, ma limitandosi a stabilire una regola di giudizio che è mera espressione di specificazione del canone "*in dubio pro reo*".

La **lettera e)**, interviene sull'articolo 12-*bis* in materia di confisca, sostituendo il comma 2 con una disposizione che tempera le iniziative di sequestro preventivo finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell'evasione, limitandolo nei casi in cui non sussista un rischio di dispersione della garanzia patrimoniale e, conseguentemente, non risulti necessario un intervento di natura anticipatoria rispetto alla misura di sicurezza patrimoniale.

In particolare, il nuovo comma 2 dispone che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti. Fa eccezione il caso in cui sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia



patrimoniale che si può desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto anche conto della gravità del reato.

Conseguentemente la rubrica viene modificata con l'aggiunta del riferimento al sequestro («Sequestro e confisca»).

Con la **lettera f)**, si interviene sulla disciplina della causa di non punibilità prevista all'art. 13, in attuazione del criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n.3), teso a *«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (...) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»*.

In primo luogo, al **numero 2) della lettera f)** citata, viene previsto un nuovo comma 3-*bis* inserito all'articolo 13, secondo cui i reati di riscossione non sono punibili quando il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, anche avuto riguardo ai fattori indicati di cui il giudice deve tenere conto, ovvero: la condizione di crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei clienti, la non esperibilità di misure idonee a fronteggiare la crisi. Si introduce, inoltre, un comma 3-*ter* che, ai fini della valutazione della non punibilità per particolare tenuità ai sensi dell'articolo 131-*bis* c.p., prevede la valorizzazione di quattro indici: i) l'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità; ii) l'estinzione dell'obbligazione tributaria oggetto di rateizzazione iii) l'entità del debito residuo rispetto all'imposta evasa; iv) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 3 del d.lgs. 14/2018 (CCII).

Il **numero 1) della lettera f)** prevede la soppressione del riferimento (*«anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis»*) contenuto nell'articolo 13, comma 3, che estende la disciplina della sospensione del procedimento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, per consentire l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante rateizzazione anche ove la stessa non integri la non punibilità del reato tributario, ma la mera attenuazione del trattamento sanzionatorio; la modifica è conseguente alla riformulazione dell'articolo 13-*bis*, su cui si veda *infra*.

Conseguentemente viene riformulata la rubrica, che prende atto della disciplina di più cause di non punibilità.

Con la **lettera g)** si riforma la disciplina delle circostanze del reato di cui all'articolo 13-*bis*, il cui primo comma viene sostituito prevedendo la possibilità di diminuire la pena fino alla metà in caso di estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, prima della chiusura del dibattimento, disciplinando altresì un meccanismo di sospensione del processo nel caso in cui sia in corso la rateizzazione del debito.

Viene prevista al nuovo comma 1-*bis*, in tal caso, la sospensione del processo per un anno, salva la preventiva comunicazione di estinzione del debito, o decadenza dalla rateazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, e la possibilità per il giudice di sospendere per tre mesi la nuova decorrenza, ed eventualmente prorogare la sospensione per ulteriori tre mesi, quando ciò sia necessario a consentire l'integrale pagamento del debito.

Anche tale modifica realizza il criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n.3), teso a adeguare *«i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»*.

Il comma 2 dell'articolo 13 viene quindi coordinato con le modifiche introdotte, esplicitando come l'accesso al patteggiamento per i delitti tributari sarà comunque possibile solo quando, prima della



dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, sia stato estinto, nonché quando ricorra il ravvedimento operoso.

Con la **lettera h)**, si interviene sulla disciplina del concorso fra norme penali e norme tributarie, modificando il comma 2 dell'articolo 19 del d.lgs. 74 del 2000. Tali modifiche si ispirano al criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

In particolare, si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'articolo 21, comma 2-*bis* di nuova previsione, secondo cui, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'articolo 25-*quinqüies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'articolo 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

Con la **lettera i)** si interviene sull'articolo 20 del d.lgs. 74 del 2000, dando attuazione al criterio di delega previsto all'art. 20, comma 1, lett. b), n. 2), teso ad "*attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della rilevanza penale del fatto*". Con l'introduzione del comma 1-bis, nell'ambito di procedimenti concernenti i reati di cui al decreto legislativo 74 del 2000, il giudice è chiamato a tenere in considerazione le definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria concernenti i medesimi fatti. Pertanto, le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato, fermo restando il principio del libero convincimento del giudice.

La **lettera l)** del presente decreto apporta modificazioni all'articolo 21, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato "*Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*". Le modifiche sono finalizzate a recepire il criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*. Nella sostanza rappresentano lo svolgimento procedimentale dell'articolo 19 e riprendono, per darne coerenza sistematica, le disposizioni dei successivi articoli 21-*bis* e 21-*ter*. Inoltre, dopo il comma 2, è inserito il comma 2-*bis* il quale dispone che la disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quindicies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Con riguardo ai nuovi articoli 21-*bis* e 21-*ter* del d.lgs. 74/2000, introdotti dalla **lettera m)**, vengono disciplinati, rispettivamente, l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e l'applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative, rafforzando l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio *ne bis in idem* (criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1), con cui il legislatore propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*).

Viene dunque previsto, nel nuovo articolo 21-*bis* (rubricato "*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*"), che 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. La sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa; in tal caso è prevista la concessione di un termine al pubblico ministero (non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione) per il deposito di osservazioni, scaduto il quale i giudici decidono la causa conformandosi alla sentenza penale, qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

L'articolo 21-ter, rubricato "Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative", introduce poi un meccanismo di compensazione, che integra i sistemi sanzionatori imponendo al giudice e all'autorità amministrativa di tener conto, all'atto dell'irrogazione della sanzione, di quella già eventualmente irrogata (anche quale sanzione per l'illecito dipendente da reato ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231), che verrà dunque considerata ai fini della corrispondente riduzione.

La nuova norma introduce, dunque, nel sistema punitivo tributario il divieto del *bis in idem* sostanziale inteso in senso proprio ed è formulata in stretta aderenza alle sentenze della Corte EDU - in particolare a quelle del 15 novembre 2016 (AeB c. Norvegia) e del 18 maggio 2017 (J c. Islanda) e in quelle successive - nonché alla sentenza n. 149 del 2022 della Corte costituzionale.

Nella medesima prospettiva vengono modificati:

- al **comma 2 dell'articolo 1**, l'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, mediante l'inserimento di un comma 3- *quater* che prevede la comunicazione circa l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero all'Agenzia delle entrate;
- ai **commi 3 e 4 dell'articolo 1**:
  - o l'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria;
  - o corrispondentemente, l'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-*quater*, del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.»;

Gli interventi indicati rafforzano l'integrazione dei due modelli sanzionatori, valorizzando i principi espressi dalle Alte Corti sul tema del *ne bis in idem* in materia tributaria, anche in attuazione di ulteriori criteri di delega (art. 20, comma 1, lett. a), n. 3) «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (...) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale*».

#### **Articolo 1, comma 5**

La disposizione in esame è volta ad attuare il principio contenuto nell'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 2), della legge delega che consiste nel valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e/o interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente





dichiarati nei riguardi dei soggetti i quali hanno crediti nei confronti delle amministrazioni statali, certificati tramite l'apposita piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta.

In particolare, la norma introduce dopo l'articolo 28-*quinquies* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, l'articolo 28-*sexies*. L'articolo stabilisce, in conformità al criterio di delega, le condizioni e le modalità di compensazione, da parte di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, con le sanzioni e degli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati. Il comma 1 stabilisce che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati a seguito di comunicazione di irregolarità ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente 29 settembre 1973, n. 600, entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Il comma 2 ribadisce quanto già stabilito nella norma di delega a proposito del limite della compensazione, stabilendo che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima. Il comma 3 stabilisce che i termini e le modalità di attuazione della norma sono stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente articolo.

#### **Articolo 1, comma 6**

Infine, il comma 6 prevede che le disposizioni di cui agli articoli 12-*bis*, comma 2 e 13-*bis*, commi 1 e 1-*bis*, del decreto legislativo n. 74 del 2000, come modificati dal presente articolo, si applicano anche quando il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito della regolarizzazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, commi da 174 a 178 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. Ravvedimento speciale).

#### **Articolo 1, comma 7**

**La norma dispone che dalla attuazione dell'articolo in commento non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica; specifica, inoltre, che le amministrazioni interessate devono provvedere ai relativi adempimenti nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.**

#### **Articolo 2 - Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**

L'opera di riforma del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, si inquadra nell'ambito dell'intervento complessivo di revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, previsto dalla legge 9 agosto 2023, n. 111 che delega il Governo alla riforma del sistema fiscale secondo i principi e criteri direttivi ivi stabiliti.

In particolare, le modifiche al decreto legislativo n. 471 del 1997 mirano ad attuare i principi contenuti nell'articolo 20 della legge delega dedicato alle sanzioni. L'obiettivo principale del disegno di riforma



è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali e imprese estere.

In tale ottica, sono state parzialmente riviste le sanzioni amministrative. Nel caso di sanzioni applicate in modo proporzionale è stata, inoltre, eliminata la possibilità per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria di applicare la sanzione base da un minimo a un massimo. È stata comunque rispettata una gradualità delle sanzioni, sulla base della gravità o delle circostanze connesse alla violazione, applicando aumenti o riduzioni della sanzione base. Per le sanzioni in misura fissa è stata, invece, mantenuta la possibilità di applicare le sanzioni da un minimo a un massimo.

### **Comma 1, lettere a), b) e c) - modifiche agli articoli 1, 2 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Le modifiche agli articoli 1, 2 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997 sono disposte in attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1), e lett. c), n. 1), della legge n. 111 del 2023, ove tra i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, vengono inseriti, da un lato, la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*; e dall'altro lato, specificamente per le sanzioni amministrative, il miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

In particolare, quanto all'**articolo 1**, si prevedono due modifiche al **comma 1** con le quali, da un lato, si stabilisce la sanzione fissa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute (invece della sanzione variabile attualmente prevista) per i casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive; si conferma che quando non sono dovute imposte le sanzioni applicabili (da 250 a 1.000 euro) possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Si introduce un nuovo **comma 1-bis** ai sensi del quale, se la dichiarazione omessa è presentata oltre i novanta giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo). Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 2** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa applicabile è ridotta e fissata nella misura del settanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di centocinquanta euro; anche in questo caso, con il nuovo **comma 2-bis** si prevede che, se il contribuente che ha presentato una dichiarazione infedele (parimenti a quello che l'ha omessa) si attiva per presentare una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute imposte, si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo, ovvero 150 euro). Ai sensi del **comma 3**, la sanzione di cui al comma 2, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (e non più solo della metà come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.





Il **comma 8** relativo all'aumento di un terzo per le violazioni riguardanti i redditi prodotti all'estero è abrogato.

In sintesi, dunque, le modifiche proposte vogliono prevedere uno specifico trattamento sanzionatorio quando il contribuente – pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione dei redditi o avendo presentato una dichiarazione infedele – si attivi per presentare comunque la dichiarazione omessa (e cioè quella tardiva oltre i 90 giorni) ovvero una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici.

Modifiche simili sono previste per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all'**articolo 2** del decreto legislativo n. 471 del 1997: ai sensi del **comma 1**, viene stabilita una sanzione fissa al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, in caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, con la precisazione che se le ritenute non dichiarate sono state comunque versate interamente si applica la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro; anche in questo caso, ai sensi del nuovo **comma 1-bis** se la dichiarazione omessa è presentata entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non risultano ritenute dovute, si applica la sanzione di cui al comma 1, secondo periodo). Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 2** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa applicabile qualora l'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati risulti inferiore a quello accertato è ridotta e fissata nella misura del settanta per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza; anche in questo caso, con il nuovo **comma 2.1** si prevede che, se viene presentata una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare delle ritenute non versate la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute ritenute, si applica la sanzione minima di cui al comma 2). La sanzione di cui al **comma 2-bis**, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (invece che della metà, come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Al **comma 4** dell'articolo 2 viene, poi, inserito il riferimento ai nuovi commi 1-bis e 2.1.

Il medesimo trattamento sanzionatorio speciale viene previsto anche per le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, di cui all'**articolo 5** del decreto legislativo n. 471 del 1997: viene fissata al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione (con un minimo di 250 euro) la sanzione applicabile ai sensi del **comma 1** in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto; sono, poi, ridotte al quarantacinque e al venticinque per cento, rispettivamente, la sanzione applicabile ai soggetti che fruiscono dei regimi speciali di cui agli articoli 70.1 e da 74-*quinquies* a 74-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972, se presentano la dichiarazione entro tre anni dalla data in cui essa avrebbe dovuto essere presentata, e la sanzione applicabile ai medesimi soggetti qualora presentino la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Anche in questo caso, ai sensi del nuovo **comma 1-bis** se la dichiarazione omessa è presentata entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività



da parte degli uffici, si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non sono dovute imposte si applica la sanzione di cui al comma 1, primo periodo).

**Il comma 3, secondo periodo**, come sostituito, dispone che, se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini di decadenza stabiliti dall'articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.

Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 4** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa, applicabile qualora dalla dichiarazione presentata risulti un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, è ridotta e fissata nella misura del settanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 euro; anche in questo caso, con il nuovo **comma 4.1** si prevede che, se viene presentata una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute imposte, si applica la sanzione minima di cui al comma 4). La sanzione di cui al **comma 4-bis**, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (invece che solo della metà, come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni soggettivamente inesistenti, solo se è provata la compartecipazione alla frode secondo i canoni ermeneutici declinati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per la quale è sufficiente che il cessionario o committente sapesse o avrebbe dovuto sapere, applicando le regole di ordinaria diligenza, di partecipare a una frode.

Anche la sanzione di cui al **comma 5** – applicabile quando è stato chiesto ed erogato un rimborso IVA in assenza dei presupposti di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – è ridotta dal trenta per cento al venticinque per cento del credito rimborsato. Resta fermo quanto già illustrato nella precedente riforma del sistema sanzionatorio avvenuta nel 2015, ossia che, ove l'eccedenza erroneamente chiesta a rimborso risulti effettivamente maturata, non si dà luogo al suo recupero ma solo a quello degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dal giorno successivo alla data di erogazione e fino alla data di pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo in sede di erogazione del rimborso.

In generale, dunque, nel rispetto dei principi della delega, che richiedono che sia assicurato un trattamento sanzionatorio proporzionato alla violazione compiuta e che tenga conto anche della personalità del trasgressore e delle azioni compiute per disvelare e rimuovere l'errore commesso, le nuove disposizioni prevedono che in presenza di una dichiarazione comunque presentata e liquidabile nell'ambito del controllo automatizzato ex articolo 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 o 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 – sia essa tardiva oltre il limite o integrativa – il controllo formale sia eseguito dagli uffici, e la sanzione applicabile sia quella dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, da calcolarsi sulle imposte dovute in misura aggravata, così da punire non solo gli omessi versamenti delle imposte emergenti dalle dichiarazioni, ma anche l'errore dichiarativo commesso. Le modifiche garantiscono, dunque, la gradualità delle sanzioni rispetto alle diverse condotte tenute e alla diversa gravità delle violazioni commesse, incentivando la correzione spontanea delle violazioni da parte dei contribuenti e favorendo così l'emersione, sebbene tardiva, di imponibili non dichiarati. La sanzione proporzionale più grave si applica alle ipotesi di omissione o infedeltà constatata in sede di accertamento.



**Comma 1, lettera d) - modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1), e lett. c), n. 1), della legge n. 111 del 2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 1 dell'articolo 6** volta a prevedere un'unica sanzione proporzionale (in luogo della variabile precedentemente prevista, nella misura dal novanta al centottanta per cento) per le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati; la misura di detta sanzione è stabilita nel settanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato. Analogamente, è sostituita la sanzione di cui al **comma 2** (applicabile al cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile), non più variabile dal cinque al dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, bensì fissata nella misura proporzionale del cinque per cento degli stessi. Quanto al **comma 2-bis**, esso disciplina il regime sanzionatorio in materia di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, prima regolamentato - fino al 31 dicembre 2020 - dall'art. 2, comma 6, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, che rinviava alle sanzioni già previste in materia di scontrini e ricevute fiscali dagli artt. 6, comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. In particolare, le ipotesi che vengono prese in considerazione dalla norma sono quelle di mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione ovvero memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, nonché quelle di mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione ovvero omessa verifica periodica degli "strumenti tecnologici" di cui all'art. 2, comma 4, decreto legislativo n. 127 del 2015 (ad oggi, i registratori telematici): per le violazioni richiamate, si effettua innanzitutto una riduzione della sanzione applicabile, che passa dal novanta al settanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso. Inoltre, viene modificato l'ultimo periodo del medesimo comma 2-bis, in quanto dalla precedente formulazione sembrava emergere che sia la violazione di omessa richiesta di intervento per la manutenzione dei misuratori fiscali, sia quella di omessa verifica periodica dei medesimi, fossero punibili con la sanzione in misura fissa solo "se non constano omesse annotazioni". Invero, tale presupposto residuale (la mancanza di "omesse annotazioni") andava circoscritto alla sola ipotesi di mancato intervento di riparazione/manutenzione dello "strumento tecnologico" di cui all'art. 2, comma 4, del decreto legislativo n. 127 del 2015, laddove l'esercente, pur non avendo ancora tempestivamente contattato il laboratorio tecnico abilitato, abbia correttamente annotato i corrispettivi incassati sul "registro di emergenza". Si rammenta che il termine di verifica periodica dei registratori telematici è disposta dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016 punto 1.7, secondo cui *«i registratori telematici sono, inoltre, sottoposti - sempre da parte del personale dei laboratori abilitati - ad apposita verifica con periodicità biennale, secondo le indicazioni previste dalle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento. Tale verifica è effettuata per la prima volta all'atto dell'attivazione dell'apparecchio»*.

Con riferimento al **comma 3**, viene ridotta dal novanta al settanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato la sanzione applicabile alle violazioni consistenti nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali.



Viene anche ridotta, da 500 a 300 euro, la misura minima della sanzione di cui al **comma 4**, applicabile nei casi previsti dai commi 1, primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 2-bis, primo periodo, 3, primo e secondo periodo, e 3-bis.

Con riferimento al **comma 6**, che disciplina il trattamento sanzionatorio di chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, viene innanzitutto ridotta la sanzione amministrativa applicabile, che passa dal novanta al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta; inoltre, viene riformulata la parte del comma in esame in cui si disciplina il trattamento sanzionatorio per i casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore. In particolare, la modifica intende recepire la specifica previsione contemplata dall'articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di attenuare il carico sanzionatorio, estendendo l'applicazione della sanzione in misura fissa anche alle ipotesi di detrazione esercitata dal cessionario/committente con riferimento a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a IVA, laddove il cedente/prestatore abbia comunque assolto l'IVA addebitata in rivalsa. Al contempo, si intende recepire l'indirizzo della Corte di Cassazione – sentenza n. 8589 del 16 marzo 2022 (richiamata dalla sentenza n. 32900 del 8 novembre 2022) – che, in conformità alle indicazioni della Corte di Giustizia Europea, ammette il diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione realizzata, e non anche di quella semplicemente indicata in fattura. Pertanto, si prevede che in caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Nelle ipotesi di cui al precedente periodo, salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione realizzata. In un'ottica di proporzionalità, viene previsto che la sanzione sia disapplicata quando la violazione ha dato luogo a una infedeltà dichiarativa, cui si applica la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4.

In modo simile, con riguardo al **comma 8 dell'articolo 6** – che sanziona il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente – viene riformulato il testo in modo da recepire la giurisprudenza consolidata della Cassazione (Cass 37255/2022, 27669/2022, 23256/2018, 15303/2015, 1306/2019, 26183/2014) secondo cui, oltre alla verifica che la fattura sia stata emessa, il controllo richiesto al cessionario o al committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura, e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile. Pertanto, ritenendo che la regolarizzazione richiesta al cessionario o committente consista nel fornire le indicazioni del citato art. 21, la riformulazione prevede che il cessionario o committente sia punito, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite



a titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'IVA derivati da requisiti soggettivi dello stesso emittente non direttamente verificabili con la dovuta diligenza.

Ulteriori modifiche all'articolo 6 vengono effettuate con riguardo al **comma 9-bis**, che sanziona il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. In particolare, si riduce da 20.000 a 10.000 euro la sanzione massima applicabile, nonché si fissa al cinque per cento l'aumento da applicare nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità; inoltre, al fine di allineare il comma 9-bis con il precedente comma 6, si prevede che resti ferma l'applicazione della sanzione prevista dal comma 6 primo periodo con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o committente, salvo quando la violazione abbia determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4. Si vuole, così, eliminare la distorsione contenuta nella norma attuale che punisce due volte l'indebita detrazione dell'imposta (una volta quale violazione autonoma, una volta all'interno dell'adempimento dichiarativo)

Ancora, viene modificato il **comma 9-bis.3** relativo all'ipotesi in cui il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta: oltre a un aggiornamento del rinvio all'attuale norma che legittima il rimborso dell'IVA non dovuta (art. 30-ter del d.P.R. n. 633 del 1972), la disposizione è stata integrata al fine di confermare l'interpretazione amministrativa secondo cui il meccanismo di neutralizzazione dell'errore, disciplinato dal primo periodo del comma in esame (per cui, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle stesse) si applica sia alle operazioni inesistenti astrattamente esenti, non imponibili e non soggette, sia a quelle astrattamente imponibili, ferma restando, per tali ultime violazioni, l'applicazione al cessionario/committente di una sanzione parametrata all'imponibile in misura pari al cinque per cento in luogo dell'attuale dal cinque al dieci per cento. Con riferimento alle operazioni inesistenti astrattamente imponibili, resta fermo il limite disposto dall'ultimo periodo che nega il diritto a detrazione e dispone l'applicazione della sanzione di cui al comma 6, primo periodo, laddove l'operazione inesistente sia realizzata in un contesto di frode.

Infine, al **comma 9-ter** viene fissata al dieci per cento del corrispettivo dell'acquisto non documentato la misura (prima variabile dal dieci al venti per cento) della sanzione applicabile al cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 633/1972, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere.

#### **Comma 1, lettera e) - modifiche all'articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1), e lett. c), n. 1), della legge n. 111/2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 1** dell'articolo 7, al fine di fissare al cinquanta per cento del tributo la misura (prima variabile, dal cinquanta al cento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettere b) e b-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, relativo alle cessioni all'esportazione, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto, fermo restando che la sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta. Per coerenza, si prevede che la medesima sanzione sia applicata anche nell'ipotesi in cui non risulti perfezionata, entro novanta giorni dalla



consegna al cessionario o al terzo, la cessione intracomunitaria ex articolo 41, comma 1, lettera a) del decreto-legge n. 331 del 1993, salvo che la irregolarità non sia sanata entro trenta giorni successivi tramite regolarizzazione della fattura e versamento dell'imposta.

Inoltre, al **comma 3** viene fissata al settanta per cento dell'imposta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746.

Infine, al **comma 5** viene fissata al settanta per cento dell'imposta che sarebbe dovuta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali.

#### **Comma 1, lettera f) - modifiche all'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1), e lett. c), n. 1), della legge n. 111/2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 3-bis** dell'articolo 8, con cui viene fissata a 30.000 euro la sanzione massima applicabile nei casi di omissione o incompletezza della dichiarazione dei redditi, dell'IRAP o dell'IVA che riguardi l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi.

Analoghe modifiche vengono fatte al **comma 3-ter**, relativo alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi l'indicazione, ai sensi degli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lettera c), e 89, comma 3, del TUIR, dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, del medesimo testo unico; nonché al **comma 3-quater**, relativo alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi la segnalazione prevista dall'articolo 167, comma 8-quater, terzo periodo, del TUIR.

Infine, al **comma 3-quinqies** viene rimodulata la misura della sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o l'incompletezza riguardi le segnalazioni previste dagli articoli 113, comma 6, 124, comma 5-bis e 132, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, dall'articolo 30, comma 4-quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 e dall'articolo 1, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201. In virtù della modifica, si applicherà una sanzione compresa tra 1.500 e 15.000 euro, invece che una compresa tra 2.000 e 21.000 euro.

#### **Comma 1, lettera g) - modifiche all'articolo 10 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1), e lett. c), n. 1), della legge n. 111 del 2023 si prevede una riduzione della misura della sanzione applicabile qualora venga omessa la trasmissione dei dati, delle notizie e dei documenti richiesti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7), del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7), del d.P.R. n. 633 del 1972 nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto ovvero i documenti trasmessi non rispondono al vero o sono incompleti. In virtù della modifica, si applicherà una sanzione compresa tra 1.500 e 15.000 euro, invece che una compresa tra 2.000 e 21.000 euro.

Viene inoltre abrogato il comma 3, che conteneva una presunzione di colpevolezza con riferimento a coloro che avevano il compito di sottoscrivere le risposte o ai legali rappresentanti di banche, società o enti.





**Comma 1, lettera h) - modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) e lettera c), numero 1) della legge delega, vengono modificati i commi *2-quinquies* e *4-bis* dell'art. 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il **comma 2-quinquies**, prevede, che, se l'omessa o la tardiva trasmissione ovvero la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri, non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, una sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione. Con la modifica si introduce una soglia massima della sanzione di euro 1.000 per ciascun trimestre.

Il citato comma *2-quinquies*, inoltre, esclude espressamente l'applicazione dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nella prassi si è effettivamente verificato che, a seguito dell'entrata in vigore dei nuovi obblighi di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, alcuni commercianti al minuto abbiano omesso la trasmissione telematica dei corrispettivi, pur avendo tenuto conto dei corrispettivi memorizzati ai fini delle liquidazioni periodiche dell'IVA.

Stante l'applicazione della sanzione di 100 euro per ciascuna trasmissione, con esclusione espressa dei benefici di cui all'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel caso di violazioni riferite a un numero elevato di trasmissioni si è avuto l'effetto di applicare sanzioni sproporzionate rispetto all'effettivo disvalore della condotta.

Alla luce di quanto precede, fermo restando la necessità di prevedere un trattamento differenziato per chi commette un'unica violazione e chi omette sistematicamente di adempiere all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, conservando, quindi, la preclusione rispetto all'operatività dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è apparso opportuno introdurre una soglia massima, al di sopra della quale non può estendersi il cumulo materiale delle sanzioni, in ipotesi di reiterati inadempimenti agli obblighi di trasmissione telematica dei corrispettivi che non abbiano inciso sulla corretta liquidazione dell'IVA.

Al riguardo, si è ritenuto congrua una soglia pari a euro 1.000 per ciascun trimestre, coerentemente alle violazioni in materia di "spesometro" ed "esterometro" di cui ai commi 2-bis e 2-quater del medesimo art. 11.

Nel **comma 4-bis** del medesimo articolo 11, è stata diminuita da 50.000 a 30.000 euro, la sanzione massima applicabile.

**Comma 1, lettera i) - modifiche all'articolo 12 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Le modifiche all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che disciplina il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di Imposte dirette e IVA, mirano ad attuare l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) e lettera c), numero 1) della legge delega.

In particolare, al **comma 1** viene eliminato il riferimento alla sanzione edittale minima e massima e vengono, inoltre, innalzati i limiti temporali; si introduce il **comma 1-bis** secondo cui le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui al precedente comma 1 sono ridotte alla metà quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale, di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 21 febbraio 2024, n. 13, non accolta dal contribuente pur in presenza dei requisiti normativamente previsti. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli



obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano. La disposizione di cui al **comma 1-bis**, (ai sensi del successivo **comma 1-ter**) si applica anche nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 7, comma 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dei soggetti che decadono dal regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

#### **Comma 1, lettera l) - modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Le modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 mirano ad attuare, da un lato, l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) e lettera c), numero 1) della legge delega, nella misura in cui viene effettuata una razionalizzazione delle sanzioni amministrative e penali – in tale ottica le modifiche all'articolo 13, commi 4, 5 e 5-bis, vanno lette in combinazione con quelle effettuate al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - e una rimodulazione del carico sanzionatorio che garantisce maggiore proporzionalità. Dall'altro lato, le modifiche all'articolo 13 attuano l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5) della medesima legge delega, nella parte in cui (commi 4, 5 e 5-bis) viene introdotta una più rigorosa distinzione tra compensazione indebita di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti, sulla base dei principi di diritto fissati dalla Corte di Cassazione nelle più recenti pronunce (Cass. nn. 34443/2021, 34444/2021, 34445/2021).

Nel **comma 1** dell'articolo 13, viene diminuita la sanzione per *“chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati”*. La sanzione diviene quindi del venticinque per cento.

Il **comma 4** fissa una sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione, seppure non spettante. La misura sanzionatoria, conformemente al principio di proporzionalità che ispira l'intero articolo 20 della legge delega, è stata equiparata a quella prevista per l'omesso versamento dei tributi dettata dal comma 1. Successivamente, la norma definisce il credito non spettante come quello fondato sulla base di fatti reali ma non rientrante nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. Sono, inoltre, considerati non spettanti i crediti utilizzati in misura superiore a quella prevista o in violazione delle modalità di utilizzo dettate dalle leggi vigenti. Come già chiarito in passato, analogamente a quanto già detto con riferimento all'articolo 5, in relazione al rimborso IVA erogato in assenza dei presupposti, anche nelle ipotesi in cui non si proceda al recupero del credito utilizzato, rimane fermo il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute. Il comma 4 prevede, infine, che il credito sia considerato comunque spettante, con applicazione di una sanzione fissa di 250 euro, se fondato su fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzato in misura e modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, a condizione che:

- a) tali adempimenti non siano previsti a pena di decadenza e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo;
- b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della medesima, ovvero in assenza di una dichiarazione, comunque entro un anno dalla sua commissione.

La norma modifica anche il **comma 5** e fissa una sanzione pari al settanta per cento per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti. Il terzo periodo definisce inesistenti i crediti per i quali manca,



in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Il secondo periodo del comma 5 è soppresso (si tratta della norma che escludeva, in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, l'applicazione della definizione agevolata di cui agli artt. 3, e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472). È, infine, previsto con il nuovo **comma 5-bis** un aumento della sanzione dalla metà al doppio nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti connotati da particolare insidiosità, in quanto i fatti materiali posti a fondamento dello stesso sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

**Comma 1, lettera m) - modifiche all'articolo 15 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Viene abrogato il comma 2-ter che prevedeva una sanzione legata alla mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dei controlli di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

**Articolo 3 - Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

L'opera di riforma del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 si inquadra nell'ambito dell'intervento complessivo di revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, previsto dalla legge 9 agosto 2023, n. 111, che delega il Governo alla riforma del sistema fiscale secondo i principi e criteri direttivi ivi stabiliti.

In particolare, le modifiche al decreto legislativo n. 472 del 1997 mirano ad attuare i principi contenuti nell'articolo 20 della legge delega dedicato alle sanzioni. L'obiettivo principale del disegno di riforma è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali e imprese estere.

**Comma 1, lettera a) - modifiche all'articolo 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica attuata sull'articolo 2 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1) e lett. c) n. 1) della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

Le modifiche apportate recepiscono sia il contenuto dell'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003, il quale prevede che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*, sia principi fissati dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti (cfr. Cassazione n. 33434/2022). Con l'introduzione dell'art. 7 del decreto-legge n. 296 del 2003, era venuto meno il principio per cui il responsabile della violazione dovesse identificarsi esclusivamente nella persona fisica che, agendo per conto dell'ente, avesse materialmente consumato la condotta illecita, ritenendosi responsabile esclusivamente la persona giuridica. Si era, dunque, venuto a creare un sistema di dubbia razionalità, in cui, da un lato, erano punibili le persone giuridiche e, dall'altro, le persone fisiche che agivano in proprio (contribuenti individuali) o per conto di enti collettivi diversi dalle persone giuridiche (società di persone, enti privi di personalità giuridica ecc.).

Con l'intervento normativo in esame si intende, pertanto, da un lato eliminare l'irrazionalità del sistema, adeguando il sistema sanzionatorio amministrativo tributario alla nuova logica



ordinamentale espressa dal decreto legislativo n. 231 del 2001 sulla responsabilità degli enti collettivi, e dall'altro correlare l'applicazione della sanzione ai principi di effettività e proporzionalità.

In particolare, l'introduzione del **comma 2-bis** ha a oggetto l'imputazione delle sanzioni amministrative agli enti collettivi. In conformità a quanto già previsto per le persone fisiche, per le quali la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, si prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, sia esclusivamente a carico della società o ente, salva, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica.

Nel caso in cui si dimostri che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto.

#### **Comma 1, lettera b) - modifiche all'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica attuata sull'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1) e lett. c) n. 1) della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*. In particolare, in attuazione del principio di miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, viene aggiornata la rubrica e introdotto il **comma 3-bis**, il quale statuisce che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata al principio di proporzionalità e offensività. La modifica recepisce la giurisprudenza di legittimità in materia (Cass. 4806/2021, 18367/2021, 14795/2022, 35585/2022), imponendo il principio di proporzionalità di tenere conto anche delle mutate condizioni di rilevanza sanzionatoria del fatto (ad es. l'abbassamento dei limiti alla compensazione dei crediti).

#### **Comma 1, lettera c) - modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica di cui all'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1) e lett. c) n. 5) della legge delega che richiedono, rispettivamente di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta”*.

In particolare, in attuazione del principio di proporzionalità, viene modificato il **comma 5-bis** dell'art. 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine di specificare che non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.



Infine, con l'introduzione del comma 5-ter, il legislatore delegato interviene al fine di attuare il principio contenuto dell'art. 20, lett. c), n. 5) della legge delega, prevedendo che non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (circolari e consulenza giuridica), provvedendo entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

#### **Comma 1, lettera d) - modifiche all'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica effettuata sull'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1), e n. 3) della legge delega, che richiedono, rispettivamente di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva”*.

Nello specifico, viene modificato il **comma 1** dell'art. 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997, statuendo che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis.

Viene altresì modificato il **comma 3** della disposizione in commento, prevedendo, in attuazione del principio di proporzionalità, salvo quanto previsto al comma 4, l'aumento della sanzione fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto (ravvedimento) o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (adesione a verbale di constatazione). Con la modifica attuata sul comma 3 della disposizione normativa in commento, inoltre, vengono recepiti gli orientamenti giurisprudenziali in tema di recidiva e violazioni della stessa indole (Cass. nn. 11831/2020; 19875/2020; 13742/2019; 13330/2019; 13329/2019).

La modifica attuata sul **comma 4** dell'articolo in commento è volta a dare concretezza al principio di proporzionalità, recependosi, altresì, la sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 2023. Nello specifico, si prevede che, se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, quest'ultima è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Inoltre, qualora concorrano circostanze di particolare gravità nella violazione, si prevede che la sanzione prevista in misura fissa o proporzionale possa essere aumentata fino alla metà.

Infine, viene modificato il **comma 4-bis**, prevedendo che - salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento - in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione sia ridotta a un terzo.

#### **Comma 1, lettera e) - modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica effettuata sull'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 1), che richiede di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio*



*amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”.*

Nello specifico, sono stati modificati i commi 1, 3, 5, 6, 7 dell’articolo 11.

Con la modifica attuata sul **comma 1** viene previsto che, quando una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell’adempimento del suo ufficio o del suo mandato, l’autore della violazione e la persona fisica nell’interesse della quale quest’ultimo ha agito sono solidalmente responsabili al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione applicabile nei confronti dell’autore della violazione che non ne abbia tratto diretto vantaggio non può eccedere euro 50.000, anche tenuto conto degli aumenti previsti per la recidiva, il concorso di violazioni e la continuazione, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l’intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica nell’interesse della quale ha agito l’autore della violazione.

Con la modifica di cui al **comma 3** viene previsto che, nei casi in cui la violazione è commessa in concorso da due o più soggetti, la persona fisica nell’interesse della quale è stata compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

Con la modifica di cui al **comma 5** viene previsto che il pagamento della sanzione o, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, compreso l’autore della violazione, estingue tutte le obbligazioni. Nel caso in cui il pagamento sia stato eseguito dall’autore della violazione, nei limiti previsti dal comma 1, la responsabilità della persona fisica nell’interesse della quale è stata commessa la violazione è limitata all’eventuale eccedenza.

Con la modifica di cui al **comma 6** viene previsto che la persona fisica nell’interesse della quale è stata compiuta la violazione possa assumere per intero il debito dell’autore della violazione.

Il **comma 7** prevede, infine, che la morte dell’autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell’interesse della quale ha agito.

#### **Comma 1, lettera f) - modifiche all’articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica sull’articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, in tema di concorso di violazioni e continuazione, è finalizzata ad attuare il principio indicato nell’art. 20, lett. c) n. 1), della legge delega, il quale richiede di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*, nonché il principio indicato nell’art. 20, lett. c) n. 4), il quale richiede di *“rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi”* di miglioramento della proporzionalità, attenuazione del carico, livellamento con altri Stati europei, *“anche estendendone l’applicazione agli istituti deflattivi”*.

Nello specifico, la modifica ha interessato i commi 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8. Sono stati, inoltre, introdotti i commi *5-bis*, e *8-bis*.

Al riguardo, sono state introdotte le seguenti modifiche:

- a) sono state ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione), anche le violazioni “sostanziali” (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2 (che regola il caso in cui siano commesse più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare





la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo), oltre al principio della progressione, anche quello della "medesima risoluzione", con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità, rafforzando il cumulo giuridico, in modo da allineare la disciplina tributaria a quella penalistica (cfr. art. 81, comma 2, del Codice penale; art. 8, comma 2, della legge n. 689 del 1981; art. 8, comma 2, della legge n. 4) del 1929).

Sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, espressamente escluso il cumulo per gli omessi pagamenti. Va precisato che l'esclusione appare coerente con l'indirizzo della giurisprudenza della Corte di cassazione (sentenza 11432 del 2022 e sentenza n. 5744 del 2021), secondo cui "2.9 *L'ontologica differente offensività delle due violazioni* [liquidazione dell'imposta e versamento ndr] *consente pertanto di affermare che il tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non è assoggettabile all'istituto della continuazione, disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che applica per ciascun mancato o tardivo pagamento un trattamento sanzionatorio, proporzionale ed autonomo, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. Cass. n.10357/20151733/2018 e da ultimo Cass. 4155/2020)*";

- b) i successivi commi 3 e 5 - che ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni - hanno subito un mero *restyling* di forma, senza alcuna modifica sostanziale;
- c) ugualmente i commi 5-*bis* (in parte trasfuso dal vigente comma 5), 6 (invariato) e 7, in cui è stato semplicemente inserito il richiamo al principio, ispiratore di tutta la riforma, di proporzionalità, e confermata la regola secondo cui l'applicazione del cumulo giuridico non può determinare comunque una misura sanzionatoria superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni;
- d) il comma 8 è stato modificato al fine di estendere il cumulo giuridico "agli istituti deflativi". A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento – oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma – e come in passato, lo stesso può operare nell'ambito del medesimo istituto deflativo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo;
- e) è stato, infine, inserito un comma 8-*bis* che, invero, replica il contenuto del vigente comma 4 (abrogato), spostato in coda all'articolato solo per motivi di coerenza logica nella sequenza delle disposizioni.

#### **Comma 1, lettera g) - modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La disposizione intende recepire la specifica previsione contemplata dall'articolo 20, comma 1, lettera c), numero 2) della legge delega laddove, per le sanzioni amministrative, è chiesto di "assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1)", che a sua volta dispone che occorre "1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei".

È stata, pertanto, modificata in parte la disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso contenuta nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine assicurare comunque la deterrenza



della sanzione e la sua effettiva applicazione, anche laddove il contribuente decida di rimuovere la violazione e corrispondere spontaneamente la sanzione.

Nello specifico, all'articolo 13, comma 1, nel lasciare inalterate le percentuali di riduzione delle sanzioni previste alle lettere da a) a c) della norma, sono state apportate modifiche alle lettere *b-bis*), *b-ter*), *b-quater*) e c), anche sulla base delle novità recentemente apportate dal d.lgs. n. 219 del 2023 allo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), ed è stata introdotta una nuova lettera *b-quinquies*).

In particolare:

- **la lettera *b-bis*)**, come modificata, prevede la riduzione della sanzione a un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre (non più entro, come precedentemente previsto) il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno (non più entro due anni, come precedentemente stabilito) dall'omissione o dall'errore;
- **la lettera *b-ter*)**, come modificata, prevede che la riduzione della sanzione a un sesto del minimo si applica se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo *6-bis*, comma 3, della legge n. 212 del 2000, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 6, comma *2-bis*, primo periodo del decreto legislativo n. 218 del 1997;
- **la lettera *b-quater*)**, come modificata, prevede che la riduzione della sanzione a un quinto del minimo si applica se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione, ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale, ai sensi dell'articolo *5-quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo *6-bis*, comma 3, della legge n. 212 del 2000. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma *2-bis*, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997;
- **la nuova lettera *b-quinquies*)** prevede la riduzione della sanzione a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo *6-bis*, comma 3, della legge n. 212 del 2000, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 24 del 1929, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 6, comma *2-bis*, primo periodo del decreto legislativo n. 218 del 1997;
- **la lettera c)**, come modificata, prevede la riduzione della sanzione a un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

Infine, viene aggiunto il **comma 2-bis**, al fine di individuare le modalità di applicazione dell'istituto in parola quando la sanzione dovuta sia calcolata – anche avvalendosi delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate - applicando la disciplina di cui all'articolo 12. In tale



evenienza, ai fini della riduzione applicabile in sede di regolarizzazione occorre fare riferimento al momento di commissione della prima violazione. La sanzione da regolarizzare va calcolata dal contribuente applicando alla sanzione disposta per la violazione più grave gli incrementi minimi previsti da ciascun comma dell'articolo 12. Se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione si applica la percentuale di riduzione di cui alla lettera b-*quater* (ovvero un quinto del minimo).

**Comma 1, lettera h) - modifiche all'articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica intende recepire la specifica previsione contemplata dall'articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

Nello specifico, è stato modificato il **comma 5-bis**, al fine di escludere, nel rispetto del principio di proporzionalità, la responsabilità solidale del cessionario quando la cessione di azienda sia avvenuta nell'ambito di procedure concorsuali affidate all'AGO. Si è proceduto, altresì, all'adeguamento dovuto al passaggio dalla Legge Fallimentare al Codice della Crisi di impresa.

Pertanto, la nuova formulazione del comma 5-bis prevede che la disposizione di cui al comma 1, ovvero la responsabilità solidale del cessionario, non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14. Tale disposizione si applica anche quando la cessione è effettuata nei confronti dei terzi da una società controllata, ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile, dall'impresa o dalla società che ha fatto ricorso oppure è assoggettata agli istituti di cui sopra a condizione che:

- a) la cessione sia autorizzata dall'Autorità giudiziaria ovvero sia prevista in un piano omologato della medesima autorità;
- b) sia funzionale al risanamento dell'impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti.

**Comma 1, lettera i) - modifiche all'articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica all'articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997 intende recepire la specifica previsione contemplata dall'articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

Nello specifico, è stato modificato il **comma 2** prevedendo che, nei casi di scissione, anche parziale, e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del Codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato in solido, al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.

**Comma 1, lettera l) - modifiche all'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

Vengono effettuate delle modifiche terminologiche ai commi 2 e 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, concernente il procedimento di irrogazione delle sanzioni. Nello specifico,



nel comma 2, le parole “*i minimi*” edittali vengono modificate con le seguenti: “*delle misure*” edittali. Nel comma 3, primo periodo, dopo le parole “*dei minimi edittali*”, vengono inserite le seguenti parole: “, *ovvero delle misure fisse o proporzionali*”.

**Comma 1, lettera m) - introduzione dell’articolo 16-bis al decreto legislativo n. 472 del 1997**

La proposta intende recepire la specifica previsione contemplata dall’articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di “*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*”.

In particolare, vengono effettuate al **comma 1** delle modifiche formali al fine di adeguare il testo normativo ai novellati artt. 6 e 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Viene, inoltre, eliminato il **comma 3** della disposizione normativa in commento che prevedeva l’applicabilità delle disposizioni del presente articolo alle violazioni constatate a decorrere dal 1° aprile 2003.

**Comma 1, lettera n) - modifiche all’articolo 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

Vengono effettuate delle modifiche terminologiche all’art. 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, avente a oggetto l’irrogazione immediata delle sanzioni. In particolare, al comma 2, dopo le parole “*minimi edittali*”, sono inserite le seguenti: “*ovvero delle misure fisse o proporzionali*”.

**Comma 1, lettera o) - modifiche all’articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

All’articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997 viene eliminata l’indicazione relativa al limite massimo di durata delle sanzioni accessorie che verranno stabilite dalle singole leggi di settore.

**Articolo 4 Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti**

La riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, è diretta all’attuazione dei principi indicati nell’art. 20, lett. a) n. 1) e lett. c) n. 1) della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di “*razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem**”, nonché di “*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, e riguarda, in particolare:*

- all’articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d), e) - la modifica degli articoli da 69 a 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 - Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro;
- all’articolo 4, comma 2, lettere a), b), c), la modifica degli articoli da 50 a 53 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346 - Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni;
- all’articolo 4, comma 3, lettere a) e b) la modifica dell’articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 347 - Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale;
- all’articolo 4, comma 4, lettere a) e b) la modifica degli articoli 25 e 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 642 - Disciplina dell’imposta di bollo;
- all’articolo 4, comma 5, lettere a) e b) la modifica degli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 - Imposta sugli spettacoli;



- all'articolo 4, comma 6, lettere a) e b) la modifica dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 641 - Disciplina delle tasse sulle concessioni governative;
- all'articolo 4, comma 7, la modifica dell'articolo 38 decreto-legge del 23 febbraio 1995 n. 41- Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse -Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (regime del margine);
- all'articolo 4, comma 8, lettere da a) a o) la modifica dell'articolo 24 della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 - Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi.

Per quanto riguarda il sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 si ripropongono le stesse motivazioni formulate a proposito del sistema sanzionatorio di cui al decreto legislativo n. 471 del 1997. Tuttavia, per i tributi in questione risulta più frequente, in ragione della loro tradizione e della normativa vigente, la previsione di sanzioni espresse in numerario e non ancorate alla entità del tributo. Al criterio suddetto, si deroga, oltre che per esigenze di arrotondamento, anche nei casi in cui si è ritenuto prevalente l'esigenza di assicurare un trattamento sanzionatorio equivalente a quello previsto per altri tributi (imposte dirette e IVA).

Nel dettaglio, sono apportate le seguenti modificazioni.

Con il **comma 1** viene modificato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In particolare, viene fissata al centoventi per cento la sanzione per l'omessa richiesta di registrazione degli atti (articolo 69). Se la richiesta è effettuata con un ritardo non superiore a trenta giorni si applica la sanzione del quarantacinque per cento. È soppresso il minimo di 200 euro. Per l'insufficiente dichiarazione di valore (articolo 71) la sanzione viene stabilita in misura fissa al settanta per cento. Per l'occultamento di corrispettivo (articolo 72) la sanzione è, invece, del centoventi per cento.

Il **comma 2** dispone alcune modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346. Per l'omissione della dichiarazione di successione (articolo 50) la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento è sostituita da una sanzione fissa al centoventi per cento. Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni la sanzione dal sessanta al centoventi diventa fissa al quarantacinque per cento. L'infedeltà dichiarativa (articolo 51) è, invece, sanzionata all'ottanta per cento. La medesima sanzione, pari all'ottanta per cento, si applica anche nei casi di altre violazioni di cui all'articolo 53. L'eliminazione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 53 del decreto legislativo del 31 ottobre 1990 n. 346 è dettata dal fatto che la previsione risulta essere ormai inconferente, stante la chiara e lineare punibilità diretta degli enti ex art. 2 decreto legislativo n. 472 del 1997.

Il **comma 3** interviene sull'articolo 9, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, al quale sono apportate le seguenti modificazioni in materia di sanzioni:

- a) l'omissione della richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie è ora punita con una sanzione fissa pari all'ottanta per cento dell'imposta;
- b) se, invece, la richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni la sanzione è pari al quarantacinque per cento delle imposte dovute, in luogo del precedente cinquanta per cento.



Il **comma 4** modifica il decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 642 in materia di imposta di bollo. Per l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta la sanzione, stabilita dal cento al cinquecento per cento, è ora fissata all'ottanta per cento. Stessa modifica è effettuata per l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio (se presentata con ritardo non superiore a trenta giorni è del quarantacinque).

Con il **comma 5**, viene modificato il testo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 in tema di imposta sugli spettacoli. Le principali modifiche riguardano l'articolo 32, avente a oggetto le sanzioni amministrative per violazioni concernenti la fatturazione e l'annotazione delle operazioni, nonché la presentazione della dichiarazione e il rilascio di titoli di accesso. In dettaglio, per l'omessa fatturazione o annotazione delle operazioni indicate nell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, si applica la sanzione fissa del sessanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di euro 300. Per l'omessa presentazione della dichiarazione prescritta dagli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, o per la presentazione della stessa con indicazione di importi inferiori a quelli reali si applica la sanzione del novanta per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, sono presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del quarantacinque per cento. Infine, per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, ovvero per l'emissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali, si applica la sanzione pari al sessanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato con un minimo di euro 300.

Il **comma 6** interviene sull'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 641, in materia di tasse sulle concessioni governative. In particolare, chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa è punito con la sanzione amministrativa del novanta per cento della tassa medesima.

Il **comma 7** introduce una disposizione di mero coordinamento normativo in considerazione dell'abrogazione dell'articolo 42 del d.P.R. 633 del 1972, dall'art. 16, comma 1, lett. a), d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, a decorrere dal 1° aprile 1998.

Infine, il **comma 8**, modifica l'articolo 24, comma 1, della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 (Nuove disposizioni tributarie in materie di assicurazioni private e di contratti vitalizi).

Con le modifiche all'articolo 24 della legge n. 1216 del 1961 si procede a riformare l'apparato sanzionatorio dell'imposta sui premi di assicurazione. Tra le altre, viene fissata al cento per cento dell'imposta dovuta sulle partite non registrate la sanzione per omessa iscrizione nei registri dei premi di partite. L'infedele indicazione dell'imponibile o della specie di assicurazione nei registri dei premi viene fissata al settanta per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata o indicata come soggetta a imposta o dovuta in più per differenza di aliquota. Infine, la sanzione per infedele indicazione dell'imponibile nelle polizze di assicurazione, nei contratti di rendita vitalizia e nelle relative ricevute, viene rimodulata al settanta per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata.

Sono stati eliminati riferimenti a tipologie contrattuali o a adempimenti non più attuali (in quanto successivamente abrogati o, comunque, espunti dall'ambito applicativo del tributo).

Gli importi espressi in lire sono stati espressi in euro.





## Articolo 5 – Disposizioni transitorie e finali

L'art. 5 dispone che la disciplina, recata dal decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario si applica alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024.

La scelta normativa si giustifica per il fatto che la complessiva revisione del sistema sanzionatorio tributario, cui il decreto legislativo dà corso, si inserisce nell'ambito di una più ampia e organica riforma degli istituti sostanziali e procedurali del diritto tributario, in attuazione della delega di cui alla legge n. 111/2023.

È proprio alla luce della rinnovata impostazione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti, cui si correla l'introduzione di nuovi principi generali per la materia e la predisposizione di nuovi istituti giuridici per la gestione del rapporto tributario, che si è reso necessario portare a termine un processo di revisione organica dell'assetto del regime sanzionatorio nell'ordinamento tributario. Revisione organica che si è tradotta nella rimodulazione della sanzione applicabile alle varie tipologie di violazioni e nella revisione delle procedure applicative e dei principi fondamentali relativi alle sanzioni stesse.

In particolare, si è ritenuto necessario associare alla maggior pervasività degli interventi anticipati dell'amministrazione finanziaria, finalizzati a ottenere la *compliance* preventiva da parte dei contribuente, e al potenziamento degli istituti necessari a rendere effettiva l'applicazione della sanzione, un approccio maggiormente graduale nella determinazione delle sanzioni stesse, in coerenza con il nuovo patto di fiducia tra Fisco e contribuenti cui la riforma intende dar vita, riducendo le sanzioni per chi incorra in errori al di fuori di comportamenti che, all'interno del nuovo sistema, non riflettano un particolare disvalore e aumentandole in caso opposto.

In questo contesto, il principio di ragionevolezza ha richiesto che il parametro temporale di applicazione delle norme di riforma del sistema sanzionatorio tributario fosse determinato in via unitaria e fosse correlato con quello di applicazione della generalità degli istituti sostanziali e procedurali oggetto della riforma fiscale e cui la stessa riforma delle sanzioni si accompagna.

Un disallineamento di tale parametro temporale, ovvero la diversificazione di esso a seconda del contenuto delle norme oggetto della riforma, avrebbe apportato elementi di irrazionalità al sistema, nella misura in cui avrebbe comportato che alcune delle norme di riforma sanzionatoria avrebbero trovato applicazione in un contesto cui erano estranei i presupposti (ossia la complessiva revisione del sistema fiscale e del rapporto tra Fisco e contribuenti) per cui le norme stesse sono state concepite. La necessità di svolgere valutazioni di ragionevolezza che presentino un respiro sistematico è già stata riconosciuta dalla giurisprudenza costituzionale, la quale ha affermato che è *“all'interno della considerazione di una revisione di sistema”* che deve essere sviluppata la verifica della ragionevolezza delle norme che di tale complessiva revisione fanno parte, talché è *“necessario considerare l'insieme degli interventi legislativi che hanno complessivamente accompagnato”* quello di cui si discute, quando *“deve essere collocato nel contesto di una riforma (anch'essa, per certi versi, di carattere sistemico) che ha prodotto significativi effetti”*, nel caso di specie, nell'imposta del rapporto tra Fisco e contribuente (Corte Cost., n. 288/2019).

Tale insegnamento, esplicitato dalla Corte costituzionale in materia di diritto tributario sostanziale, costituisce espressione di principi interpretativi di carattere generale e, come tale, trova applicazione anche in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Quanto sopra esposto vale, in particolare, anche per le norme che, in sede di riforma, accordano a violazioni della legge tributarie sanzioni amministrative più miti rispetto a quelle attualmente in vigore. Estrapolare dal contesto tali norme, per assegnare a esse efficacia retroattiva in virtù del



principio della *lex mitior*, e trapiantarle così nel contesto attuale, equivarrebbe a consentire una indiscriminata mitigazione sanzionatoria non compensata dal potenziamento degli istituti di compliance e dal rafforzamento dell'intrinseca coerenza del sistema sanzionatorio, nel rispetto del nuovo punto di equilibrio su cui riposa l'intero ordinamento di settore.

Per converso, un equilibrato bilanciamento dei valori in gioco richiede che anche le norme sanzionatorie più favorevoli operino soltanto in un contesto che trova i propri presupposti negli interessi e valori che caratterizzano per il futuro il sistema tributario per effetto della complessiva e restante parte della riforma generale dell'ordinamento tributario.

Come noto, d'altronde, il principio della retroattività della *lex mitior* ha copertura costituzionale soltanto per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale e, in tale ambito, trova fondamento costituzionale nelle norme di cui agli artt. 3 e 117 della Costituzione, tramite cui trovano ingresso anche le varie fonti sovranazionali che lo contemplano (art. 7 CEDU, art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici, art. 49, paragrafo 1, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE).

In questo contesto, la materia delle sanzioni amministrative, in generale, non viene considerata sorretta dal principio di retroattività della *lex mitior*, salvo che alle sanzioni debba riconoscersi natura "sostanzialmente penale".

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 193/2016, ha infatti chiarito che *"la costante giurisprudenza di questa Corte ha affermato che in materia di sanzioni amministrative non è dato rinvenire un vincolo costituzionale nel senso dell'applicazione in ogni caso della legge successiva più favorevole, rientrando nella discrezionalità del legislatore nel rispetto del limite della ragionevolezza modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di disciplina"*.

In questa prospettiva, la "peculiarità" della sanzione amministrativa in materia tributaria, cui la Corte opera riferimento, attiene anzitutto all'esistenza di una norma di legge ordinaria che prevede l'applicazione, in via generale, del principio della *lex mitior* (art. 3 del d.lgs. n. 472/1997). Come evidente, tuttavia, ciò non esclude che il legislatore successivo possa modulare l'applicazione del principio che ha affermato, in presenza delle ragioni sopra esposte, attinenti alla necessità di considerare in modo sistematico le norme che prevedono l'applicazione di una sanzione inferiore all'interno di un complessivo disegno di riforma sia del sistema sanzionatorio tributario sia, e più in generale, del rapporto tra fisco e contribuenti, così rendendosi irragionevole applicare anche al sistema previgente norme concepite esclusivamente in vista di un nuovo corso. Non è un caso, d'altronde, che lo stesso legislatore ordinario che ha introdotto il principio della *lex mitior* si sia curato di far espressamente salva la possibilità di diversa previsione di legge, così concependo e prevedendo *ab origine* la possibile graduazione degli effetti temporali delle sanzioni (art. 3, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997). Nessun dubbio si è posto sulla legittimità costituzionale di tale norma, né delle norme mediante le quali il legislatore successivo si è ragionevolmente avvalso della clausola derogatoria in questione (cfr., ad es., Cass. civ., sez. trib., sent. n. 6651/2016, par. 3.3.).

Sotto altro profilo, e in ogni caso, la circostanza che il fondamento costituzionale del principio della retroattività della *lex mitior* risieda nell'art. 3 Cost. segna intrinsecamente *"anche il limite della garanzia costituzionale della quale la regola in parola costituisce espressione"*. Limite che deve considerarsi *"comune"* alla *"tutela assicurata, assieme, dalla Costituzione e dalle carte internazionali a tale garanzia"*. Infatti, *"la regola della retroattività in mitius della legge penale medesima «è*



*suscettibile di limitazioni e deroghe legittime sul piano costituzionale, ove sorrette da giustificazioni oggettivamente ragionevoli» (sentenza n. 236 del 2011)» (così, di recente, Corte Cost., n. 63/2019). Alla luce delle considerazioni sopra esposte, risultano evidenti le ragioni di obiettiva ragionevolezza che hanno indotto il legislatore a parametrare l'applicazione della riforma delle sanzioni tributarie a un unico orizzonte temporale, senza estrapolare quelle aventi effetti di mitigazione sanzionatoria per assegnare a esse portata retroattiva.*

D'altro canto, come evidenziato dalla Corte, *“il principio di retroattività della lex mitior presuppone un'omogeneità tra i contesti fattuali o normativi in cui operano le disposizioni che si succedono nel tempo”* ed è proprio la diversità di contesto che può giustificare di per sé la deroga, dovendo al riguardo precisarsi che oltre *“ alla diversità del contesto di fatto anche quella del contesto normativo può giustificare o addirittura imporre discipline transitorie volte a limitare gli effetti retroattivi delle modificazioni normative più vantaggiose”* (così Corte Cost. 22 luglio 2011, n. 32) di guisa che la rivisitazione a tutto tondo dell'ordinamento di settore costituisce già di per sé ragione sufficiente per giustificare il limite qui introdotto all'applicabilità retroattiva della legge più favorevole in tema di sanzioni amministrative.

Oltre che intrinsecamente ragionevole, per le ragioni sopra esposte, la scelta del legislatore corrisponde specificamente a un interesse pubblico costituzionalmente protetto e suscettibile di bilanciamento e prevalenza rispetto a quello antagonista del singolo a vedersi applicata retroattivamente una sanzione inferiore. Si tratta, in particolare, dell'interesse all'equilibrio del bilancio pubblico, costituzionalizzato all'art. 81 Cost. Invero, come più ampiamente illustrato nella relazione tecnica, le sanzioni irrogate o da irrogare a fronte delle violazioni tributarie commesse prima dell'entrata in vigore del presente decreto legislativo vengono contabilizzate fra le entrate previste per il bilancio dello Stato, come risultati della lotta all'evasione. In questo contesto, l'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative ridotte previste da alcune delle norme del presente decreto genererebbe la perdita di entrate già contabilizzate e, correlativamente, un significativo disequilibrio nei bilanci dello Stato. Al fine di ovviare a una sopravvenienza passiva di tal genere, sarebbe necessario drenare risorse dalla fiscalità generale, addebitando così alla generalità dei contribuenti il costo di violazioni consumate all'interno di un sistema ordinamentale in cui quella reazione punitiva era giustificata e che però oggi viene rivista in quanto ponderata nell'ambito di un nuovo sistema, senza peraltro che, a fronte della retroattività della mitigazione sanzionatoria, vi sia alcuna forma di compensazione, né in termini di tutela dell'interesse della comunità alla percezione dei tributi come, invece, avviene nell'assetto complessivo della riforma fiscale, entro la quale la mitigazione di alcune fattispecie sanzionatorie si inserisce come bilanciamento rispetto alla maggior pervasività degli interventi anticipati dell'amministrazione finanziaria in una prospettiva di *compliance* preventiva, né in termini di immediata percezione delle entrate o deflazione del contenzioso, come può avvenire nell'ambito di procedure di definizione agevolata.

La Corte costituzionale, d'altra parte, ha già avuto modo di riconoscere che l'interesse costituzionalmente protetto all'equilibrio del bilancio pubblico è suscettibile di bilanciamento e prevalenza con altri valori costituzionalmente protetti tra cui, in particolare, il primario interesse dell'ordinamento a che non si producano effetti di norme contrastanti con la Costituzione (cfr., chiaramente, Corte Cost., n. 10/2015). A maggior ragione, dunque, tale interesse sarà suscettibile di bilanciamento e prevalenza rispetto all'interesse del singolo a vedersi retroattivamente e unilateralmente mitigato il trattamento sanzionatorio senza alcuna contropartita per l'ordinamento e la comunità. Considerazioni analoghe valgono in seno al diritto europeo, essendo stato chiarito che



anche per i tributi armonizzati rientra tra le prerogative del legislatore compiere il necessario bilanciamento tra principi derivanti dalla Carta di Nizza e interessi di finanza pubblica, come si evince dai ripetuti richiami effettuati alla necessità di intervento del legislatore nazionale da parte di Corte di Giustizia, Grande Sez., sent. 5 dicembre 2017, causa C-42/17, M.A.S. e M.B.

Risulta, quindi, ragionevole considerare recessivo, nel bilanciamento di contrapposti valori costituzionali, l'interesse del singolo a beneficiare retroattivamente e unilateralmente di trattamenti sanzionatori più miti previsti nell'ambito di una complessiva riforma del sistema tributario, che ha introdotto la mitigazione di alcune fattispecie sanzionatorie tributaria a fronte del potenziamento degli interventi anticipati dell'amministrazione finanziaria in una prospettiva di *compliance* preventiva, inapplicabili nel caso delle violazioni già consumate. Si determinerebbe, altrimenti, *“uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.)”*. Pertanto, le conseguenze complessive dell'applicazione retroattiva delle norme sanzionatorie più miti *“finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio”* degli evasori, senza alcuna ragionevole contropartita per lo Stato e per la comunità, e ciò darebbe vita a *“un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.”* (così Corte Cost., n. 10/2015).

Né, peraltro, può ritenersi praticabile l'opzione di dover rinunciare, per ragioni di bilancio, a mitigare, quantomeno per il futuro, il rigore sanzionatorio di disposizioni che si ritengono non più in linea con il principio di proporzionalità, costituendo la protratta applicazione di un siffatto sistema un effetto del tutto illogico e in rapporto di manifesta distonia con il principio di ragionevolezza.

#### **Articolo 6 – Disposizioni finanziarie**

**La disposizione individua gli oneri derivanti dal presente decreto e i relativi mezzi di copertura.**

#### **Articolo 7 – Entrata in vigore**

**La norma dispone che il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.**



**DECRETO DELEGATO REVISIONE SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO***Relazione tecnica***Articolo 1 - Modifiche la decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74**

Le disposizioni in esame intervengono sul decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 recante la “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” al fine di dare attuazione all’articolo 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 che ha impegnato il Governo a osservare una serie di principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

**Articolo 1, comma 1**

Il **comma 1, lettera a)** introduce all’art. 1, comma 1, del D. lgs. 74/2000 due nuove lettere *g-quater*) e *g-quinquies*), le quali, per le finalità di cui al medesimo decreto, precisano, rispettivamente, la definizione di “*crediti non spettanti*” e di “*crediti inesistenti*”. In particolare, per “*crediti non spettanti*” si intendono quelli fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attribuita per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. Inoltre, sono non spettanti i crediti utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Sono esclusi dalla definizione di “non spettanza” i crediti per i quali difettino adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che non siano previsti a pena di decadenza; per “*crediti inesistenti*” si intendono invece quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi.

Con le successive **lettere b) e c)** si interviene sulla disciplina dei “reati riscossivi”, ovvero l’omesso versamento di ritenute e l’omesso versamento di iva, attraverso un coordinamento della punibilità con i piani di estinzione dei debiti tributari.

Viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti di cui all’articolo *10-bis* e *10-ter* del decreto legislativo 74/2000 una condizione obiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell’obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all’atto della consumazione del reato, differita al 31 dicembre dell’anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali (sostituito di imposta o IVA), siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b).

Il reato, dunque, non sarà punibile fintantoché sia in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell’articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 e sempre che il contribuente non incorra in decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell’articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sempre che, in tal caso, l’ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a euro cinquantamila (per il reato di cui all’art. 10-bis) e settantacinquemila (per il reato di cui all’articolo 10-ter).

La **lettera d)** modifica l’articolo *10-quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000 rubricato “*indebita compensazione*”, con l’inserimento, dopo il comma 2, del comma 2-bis al fine di prevedere l’esclusione della punibilità dell’agente per il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti (comma 1 dell’articolo 10-quater in discorso) quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità



che fondano la spettanza del credito. La disposizione ha carattere ordinamentale e dalla stessa non derivano effetti finanziari a carico della finanza pubblica.

La **lettera e)** interviene sull'articolo 12-bis del decreto legislativo 74 del 2000, modificando la rubrica in "Sequestro e confisca" e sostituendo il comma 2. Il nuovo comma 2 dispone che il sequestro, finalizzato alla confisca (di cui al comma 1 del medesimo articolo 12-bis), salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione e il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.

La **lettera f)** del decreto in esame prevede alcune modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo 74 del 2000, "Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario" e in particolare l'inserimento dopo il comma 3, dei commi 3-*bis* e 3-*ter*.

Il nuovo comma 3-*bis* prevede che i reati di cui agli articoli 10-*bis* "Omesso versamento di ritenute dovute o certificate" e 10-*ter* "Omesso versamento di IVA" non sono punibili se l'omesso pagamento dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. La disposizione, inoltre si premura di indicare talune fattispecie di cui il giudice deve tener conto al fine di verificare la suddetta esimente.

Il nuovo comma 3-*ter* stabilisce quali elementi debba valutare il giudice ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'articolo 131-bis del codice penale.

La **lettera g)** prevede alcune modifiche all'articolo 13-*bis* del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato "*Circostanze del reato*". In particolare, il nuovo comma 1 dell'articolo 13-*bis* dispone la diminuzione fino alla metà delle pene per i delitti di cui al decreto legislativo 74 del 2000 e la non applicabilità delle pene accessorie ex articolo 12, se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, compreso di sanzioni amministrative e interessi, è estinto.

Inoltre, è stato introdotto un nuovo comma 1-*bis* che prevede la sospensione del processo quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento.

La **lettera h)** del decreto in esame modifica l'articolo 19, comma 2, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato "*Principio di specialità*". In particolare, si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'articolo 21, comma 2-*bis* di nuova previsione, secondo cui, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'articolo 25-*quinqüies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'articolo 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributari fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

La **lettera i)** del decreto in esame modifica l'articolo 20 del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato "*Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*", con la previsione di un nuovo comma 1-*bis*. Con la nuova disposizione il giudice è chiamato a tenere in considerazione le definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria concernenti i medesimi fatti.

La **lettera l)** del presente decreto apporta modificazioni all'articolo 21, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato "*Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*". Le modifiche sono finalizzate a recepire il criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche





attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

La **lettera m)** del presente decreto prevede l'inserimento, dopo l'articolo 21 del decreto legislativo 74 del 2000, degli articoli 21-*bis* e 21-*ter*.

In particolare, l'articolo 21-*bis* rubricato "*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*" disciplina l'estensione dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario e nel processo di Cassazione rispetto ai fatti materiali che, per la loro identità, rilevano ai fini del processo penale. Stabilisce inoltre che la sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. Tali previsioni si applicano, limitatamente alla formula assolutoria "perché il fatto non sussiste", anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società con o senza personalità giuridica nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

Il nuovo articolo 21-*ter* rubricato "*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative*" introduce nel sistema punitivo tributario il divieto del *bis in idem* sostanziale inteso in senso proprio: quando per lo stesso fatto è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

**Le modifiche introdotte dall'articolo in esame, immediatamente efficaci ai sensi dell'articolo 5, non determinano, quanto al comma 1, effetti finanziari a carico della finanza pubblica tenuto conto della circostanza che si limitano a esplicitare alcune definizioni e aspetti procedurali (incidendo sui requisiti di punibilità ed elementi costitutivi del reato, come le disposizioni di cui alle lettere da a) a g) e la successiva lettera h) oppure sono rivolte, in particolare, a regolare il rapporto tra i procedimenti tributario e penale (lettere i, l, m).**

#### **Articolo 1, comma 2**

Con l'articolo 1, **comma 2**, del decreto legislativo in esame viene aggiunto il comma 3-quater all'articolo 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale (decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271) che stabilisce che il pubblico ministero che esercita l'azione penale per i delitti previsti nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ha l'onere di informare, dando notizia della imputazione, la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

**A tale modifica non si ascrivono effetti, tenuto conto del tenore procedurale della stessa e dato atto che agli adempimenti previsti dal presente articolo sono effettuati con le risorse umane, strumentali e finanziarie previste a legislazione vigente, e quindi ad invarianza di oneri per l'Erario, giusta clausola di invarianza di cui al successivo comma 7.**

#### **Articolo 1, commi 3 e 4**

I commi in esame apportano modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, all'articolo 32 del citato D.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 51 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 è aggiunta la



previsione in base alla quale quando l'Agenzia delle entrate riceve la comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale è tenuta a rispondere senza ritardo e a trasmettere al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

**A tale modifica non si ascrivono effetti, tenuto conto del tenore procedurale della stessa e che lo svolgimento degli adempimenti previsti in capo all'Agenzia delle entrate conseguenti all'entrata in vigore delle disposizioni introdotte dal presente articolo saranno effettuate con le risorse umane, strumentali e finanziarie previste a legislazione vigente, e quindi ad invarianza di oneri per l'Erario, giusta clausola di invarianza di cui al successivo comma 7.**

### **Articolo 1, comma 5**

Con l'articolo 1, **comma 5**, viene introdotto dopo l'articolo 28-*quinquies* del D.P.R. n. 602 del 1973, l'articolo 28-*sexies* con il quale si stabiliscono le condizioni e le modalità di compensazione, da parte di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, con le sanzioni e degli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati.

In particolare, il comma 1 stabilisce che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati.

Il comma 2 stabilisce che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima.

Infine, il comma 3 stabilisce che i termini e le modalità di attuazione della norma sono stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo.

Al riguardo, si evidenzia che la disposizione appare in linea con la misura vigente che prevede la possibilità di utilizzare l'istituto della compensazione dei crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni per i pagamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione.

Dal punto di vista finanziario, si specifica che la compensazione potrà operare con riferimento alle sanzioni e agli interessi riferiti alle attività di liquidazione effettuate ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n. 600 del 1973 per le annualità successive al 2022 (quindi presentate a partire dal 2023 e liquidate nei due anni successivi). Si evidenzia che il richiamo all'imposta contenuto nel comma 2 è solo funzionale a determinare l'importo dei crediti utilizzabile per compensare sanzioni ed interessi, e non estende tale compensazione anche ai debiti d'imposta.

I soggetti interessati sono solo quelli che hanno crediti certi, liquidi ed esigibili disponibili quando hanno ricevuto l'esito della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente possibilità di certificazione del credito. **Coerentemente con la valutazione espressa per le analoghe disposizioni presenti nell'ordinamento, la misura in esame non determina effetti finanziari, assicurando in ogni caso l'accertamento e il versamento delle sanzioni e degli interessi oggetto di compensazione, con recupero dell'anticipazione effettuata dalla contabilità speciale a carico degli enti statali debitori. Inoltre, la disposizione appare neutrale anche sotto il profilo dell'insussistenza di maggiori oneri correlati alla necessità di implementazioni informatiche, tenuto conto che si tratta di flussi informativi già esistenti fra PCC e Agenzia delle Entrate,**



**ordinariamente gestiti relativamente alle fattispecie di compensazione previste a legislazione vigente, rispetto a cui il perimetro delle casistiche, delle necessarie funzionalità e dei volumi, non dovrebbe variare sensibilmente per effetto della previsione in esame.**

Da ultimo si prevede, che i termini e le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo sono stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento.

#### **Articolo 1, comma 6**

Viene previsto che le disposizioni di cui agli articoli 12-bis comma 2, e 13-bis, comma 1 e 1 bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano anche quando il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito di regolarizzazione, ai sensi dell'articolo 1, commi da 174 a 178 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

**A tale modifica non si ascrivono effetti, trattandosi di aspetti relativi ai rapporti tra giudizio tributario e penale.**

#### **Articolo 1, comma 7**

E' disposta una clausola d'invarianza volta a prevedere che agli adempimenti previsti dal presente articolo le Amministrazioni interessate provvedono con le risorse umane, strumentali e finanziarie previste a legislazione vigente, e quindi ad **invarianza di oneri per l'Erario**,

#### **Articolo 2 - Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**

Le disposizioni modificano il decreto legislativo n. 471 del 1997 e mirano ad attuare i principi contenuti nell'articolo 20 della legge delega con l'obiettivo principale di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali e imprese estere.

**Si osserva preliminarmente che lo svolgimento degli adempimenti previsti in capo all'Agenzia delle entrate conseguenti l'entrata in vigore delle disposizioni introdotte dal presente articolo sono effettuate con le risorse umane, strumentali e finanziarie previste a legislazione vigente, e quindi ad invarianza di oneri per l'Erario.**

#### **Comma 1, lettere a), b) e c)**

Le disposizioni modificano gli articoli 1, 2 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In particolare, con le modifiche proposte si prevede, come per le altre disposizioni del provvedimento, la riduzione delle sanzioni prevedendo la fissazione di una sanzione in misura predeterminata (in luogo solitamente di una misura ricompresa tra un minimo e massimo).

Inoltre, si prevede uno specifico trattamento sanzionatorio quando il contribuente – pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione dei redditi o avendo presentato una dichiarazione infedele – si attivi per presentare comunque la dichiarazione omessa (e cioè quella tardiva oltre i 90 giorni) ovvero una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Modifiche simili sono previste per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e per le violazioni relative alla dichiarazione



dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Queste ultime modifiche assicurano, dunque, la gradualità delle sanzioni rispetto alle diverse condotte tenute e alla diversa gravità delle violazioni commesse, incentivando la correzione spontanea delle violazioni da parte dei contribuenti e favorendo così l'emersione, sebbene tardiva, di imponibili non dichiarati. La sanzione proporzionale più grave si applica alle ipotesi di omissione o infedeltà constatata in sede di accertamento.

#### **Comma 1, lettera d)**

Le disposizioni intervengono all'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In particolare, si prevede un'unica sanzione proporzionale (in luogo della sanzione in misura variabile precedentemente prevista, nella misura dal novanta al centottanta per cento) per le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati.

Inoltre, viene stabilita la disciplina del regime sanzionatorio in materia di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi; in materia di violazioni consistenti nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali.

Ulteriori modifiche vengono previste per la sanzione applicabile al cedente che non integra il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 633 del 1972 con la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta, nonché al soggetto che realizza o commercializza i mezzi tecnici e che, nel predisporre direttamente o tramite terzi i supporti fisici atti a veicolare i mezzi stessi, non indica la denominazione e la partita IVA del soggetto che ha assolto l'imposta.

Viene disciplinato, inoltre, il trattamento sanzionatorio di chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa e il trattamento sanzionatorio relativo al cessionario o al committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbiano acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente.

Infine, ulteriori modifiche riguardano il trattamento sanzionatorio previsto per il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile; quello relativo all'ipotesi in cui il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta e quello applicabile al cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 633/1972, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere.

#### **Comma 1, lettera e)**

Le disposizioni intervengono all'articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In particolare viene fissato al cinquanta per cento del tributo la misura (prima variabile, dal cinquanta al cento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettere b) e b-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, relativo alle cessioni all'esportazione, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea



non avvenga nel termine ivi prescritto, fermo restando che la sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta. Inoltre, viene fissata al settanta per cento dell'imposta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746. Infine, viene fissata al settanta per cento dell'imposta che sarebbe dovuta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali.

#### **Comma 1, lettera f)**

Le disposizioni modificano l'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In particolare, relativamente alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza della dichiarazione dei redditi, dell'IRAP o dell'IVA che riguardi l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi, viene fissata a 30.000 euro la sanzione massima applicabile.

Analoghe modifiche vengono fatte alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi l'indicazione, ai sensi degli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lettera c), e 89, comma 3, del TUIR, dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato; nonché alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi la segnalazione prevista dall'articolo 167, comma 8-quater, terzo periodo, del TUIR.

Infine, viene rimodulata la misura della sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o l'incompletezza riguardi le segnalazioni previste dagli articoli 113, comma 6, 124, comma 5-bis e 132, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, dall'articolo 30, comma 4-quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 e dall'articolo 1, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201.

#### **Comma 1, lettera g)**

Le disposizioni intervengono all'articolo 10 del decreto legislativo n. 471 del 1997 prevedendo una riduzione della misura della sanzione applicabile qualora venga omessa la trasmissione dei dati, delle notizie e dei documenti richiesti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto ovvero i documenti trasmessi non rispondono al vero o sono incompleti.

#### **Comma 1, lettera h)**

Le disposizioni modificano l'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in materia di sanzioni nel caso in cui la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Inoltre, la sanzione amministrativa per l'omessa, infedele o incompleta comunicazione delle minusvalenze è diminuita da 50.000 a 30.000 euro, come sanzione massima applicabile.

#### **Comma 1, lettera i)**

Le disposizioni intervengono all'articolo 12 del decreto legislativo n. 471 del 1997 che disciplina il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di Imposte dirette e IVA.



In particolare, vengono estesi i limiti temporali e le soglie per l'applicazione delle sanzioni sono ridotte alla metà (restando sostanzialmente invariate rispetto a quelle vigenti) quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale non accolta dal contribuente. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano.

**Tale intervento appare foriero di determinare effetti finanziari positivi legati a possibili comportamenti virtuosi dei contribuenti a seguito dell'innalzamento del periodo temporale di applicazione delle sanzioni.**

#### **Comma 1, lettera l)**

Le disposizioni intervengono sull'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In particolare, viene diminuita di un sesto la sanzione per chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati.

Viene fissata una sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione se ritenuto non spettante e viene fissata una sanzione pari al settanta per cento per i crediti inesistenti, ovvero quelli per i quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. È, infine, previsto un aumento della sanzione dalla metà al doppio per l'utilizzo di crediti inesistenti nel caso in cui i fatti materiali allegati sono oggetto di rappresentazioni fraudolente attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici (comma 5-bis).

#### **Comma 1, lettera m)**

La disposizione interviene all'articolo 15 del decreto legislativo n. 471 del 1997 nel quale viene abrogato il comma 2-ter che prevedeva una sanzione legata alla mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dei controlli di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

**Le modifiche di cui all'articolo 2, lettere da a) ad m), esclusa la lettera i) determinano effetti negativi in termini di entrate da sanzioni, legati alla riduzione della loro entità. In particolare, il nuovo sistema sanzionatorio prevede il superamento delle misure minime e massime e la loro sostituzione in alcune fattispecie con una sanzione unica ridotta di circa il 10% del minimo oggi ordinariamente applicato dagli Uffici.**

**Più precisamente, le sanzioni maggiormente incassate fanno riferimento alle fattispecie dell'infedele e omessa dichiarazione: per la prima violazione, in relazione alla quale le sanzioni versate rappresentano circa la metà del totale, si prevede una sanzione in somma fissa pari a circa l'80% degli importi minimi attualmente applicati (con una riduzione del 20%); per la seconda fattispecie, che incide per circa il 40% sulle entrate da sanzioni, la prevista sanzione in somma fissa corrisponde a quella minima oggi applicata. Il resto delle sanzioni nel complesso non subiscono sostanziali variazioni in termini di gettito incassato, anche tenuto conto che le**





**fattispecie per le quali vengono abrogate talune specifiche misure sanzionatorie aggravate risultano estremamente marginali sul complesso degli accertamenti ordinari.**

Sulla base dei dati a disposizione dell’Agenzia delle entrate, risulta un ammontare di sanzioni di circa 2.267 milioni di euro riscosse annualmente mediante i versamenti da F24 su tributi statali dalla stessa amministrati. A questo ammontare si aggiungono le sanzioni applicate sui tributi territoriali (principalmente IRAP e addizionali all’IRPEF) pari ad un importo annuo di circa 113 milioni di euro. Tenuto conto che la misura si applica alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024, il suddetto ammontare complessivo deve essere depurato delle sanzioni relative alle diverse rate versate a seguito dell’applicazione, negli ultimi anni, degli istituti definatori per un importo di circa 770 milioni di euro. Nel complesso il dato delle sanzioni incassate su base annua, al netto delle "code" relative alle definizioni agevolate non più vigenti, è di circa 1.610 milioni di euro (2.267+113-770).

Le modifiche contenute all’articolo 2 del presente provvedimento, che di fatto riduce nel complesso di circa il 10% le sanzioni attualmente applicate, determinano minori entrate da sanzioni per circa 149,7 milioni di euro a regime (10% di 1.497 milioni di euro).

E’ ragionevole presumere, sulla base dell’esperienza maturata a seguito dell’introduzione della revisione al regime sanzionatorio introdotta dal Decreto legislativo n. 158 del 2015, che la previsione di sanzioni maggiormente proporzionate all’entità della violazione, e comunque di minore importo, possa determinare uno stimolo da parte dei contribuenti ad aderire all’accertamento, in considerazione della sostenibilità derivante dalla riduzione della sanzione, unitamente all’ulteriore effetto di abbattimento ottenibile con gli istituti definatori attualmente previsti in via generalizzata in caso di definizione. Considerando, ulteriormente, l’incremento dell’efficacia dei controlli conseguente ad un sempre maggiore utilizzo delle fonti informative a disposizione in sede di analisi del rischio e di selezione e gli effetti positivi sulla definizione delle pretese impositive dovuti al contraddittorio preventivo obbligatorio previsto dallo Statuto del contribuente, si può assumere che gli effetti finanziari negativi possano essere decurtati di circa il 50% giungendo a una stima delle minori entrate da sanzioni, a regime, valutabile in circa 74,9 milioni di euro; sembra prudenziale, peraltro, non stimare effetti di maggior gettito da recupero di imposta accertata.

Sotto il profilo finanziario, si rileva che la decorrenza delle previste riduzioni, applicabili alle violazioni commesse dal 30 aprile 2024, ne comporta l’applicazione, nel 2024, in larga parte alle sole sanzioni in materia di IVA, e limitatamente a una parte di anno. Inoltre, dato che il nuovo sistema sanzionatorio troverà applicazione sui nuovi atti (e quindi non prevede la rimodulazione di tutte le sanzioni sugli atti già in circolazione) e tenuto conto che, sulla base delle informazioni elaborate dall’Agenzia delle Entrate, circa il 25% del gettito da sanzioni si riferisce ogni anno a nuovi atti, la tabella seguente riporta gli effetti finanziari, la cui distribuzione temporale è correlata al fatto che il versamento delle sanzioni accertate dall’Amministrazione finanziaria si distribuisce ordinariamente su circa 4 anni, atteso che è possibile rateizzare quanto dovuto in 8 rate trimestrali di uguale importo se il debito tributario è inferiore a 50.000 euro e, in 16 rate trimestrali, se è superiore a 50.000 euro.

	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art. 2	-4,7	-23,4	-42,1	-60,9	-74,9

*milioni di euro*



### **Articolo 3 - Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

Le disposizioni modificano il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 al fine di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali e imprese estere.

#### **Comma 1, lettera a)**

Le disposizioni modificano l'articolo 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di recepire sia il contenuto dell'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003, che prevede che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*, sia principi fissati dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti (cfr. Cassazione n. 33434/2022).

Con l'intervento normativo in esame si intende, pertanto, per un verso, eliminare l'irrazionalità del sistema, adeguando il sistema sanzionatorio amministrativo tributario alla nuova logica ordinamentale espressa dal decreto legislativo n. 231 del 2001 sulla responsabilità degli enti collettivi, e, per altro verso, correlare l'applicazione della sanzione ai principi di effettività e proporzionalità. Nello specifico, in conformità a quanto già previsto per le persone fisiche, per le quali la sanzione è riferibile al soggetto che ha commesso o concorso a commettere la violazione, si prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, è esclusivamente a carico della società o ente, fatta salva, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica.

Nel caso in cui si dimostri che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.

**Al riguardo, si evidenzia che l'intervento non determina effetti finanziari, considerato il tenore ricognitivo dello stesso.**

#### **Comma 1, lettera b)**

Le disposizioni intervengono sull'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In particolare, in attuazione del principio di miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, viene aggiornata la rubrica e introdotto, nel corpo dell'art. 3, il comma 3-bis, che statuisce che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata al principio di proporzionalità e offensività.

**Alla misura non si ascrivono effetti, tenuto conto che viene esplicitato un principio di diritto che è in linea con il comportamento già adottato dall'Amministrazione.**

#### **Comma 1, lettera c)**

Le disposizioni modificano l'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In particolare, viene modificato il comma 5-bis dell'art. 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997, prevedendo che non sono punibili le violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo. Infine, con l'introduzione del comma 5-ter, viene previsto che non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria, in relazione ai documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b),



della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

**Gli interventi appaiono in linea con i comportamenti adottati in concreto dall'Amministrazione, e pertanto non determinano effetti finanziari.**

**Inoltre, la misura di cui al nuovo comma 5-ter non determina effetti finanziari tenuto conto che la stessa potrebbe, invece, determinare un adeguamento spontaneo alle prescrizioni di prassi, recuperando un maggior gettito, rispetto a quello teoricamente recuperabile per mezzo delle successive attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, che non consente, com'è ovvio, un controllo generalizzato.**

#### **Comma 1, lettera d)**

Le disposizioni intervengono sull'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Nello specifico, viene previsto che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità; viene stabilito l'aumento della sanzione fino al doppio (in luogo della metà) nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita con ravvedimento ovvero con adesione al verbale di constatazione; inoltre, si prevede che, se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino ad un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Infine, viene previsto che in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo.

**Le disposizioni non comportano effetti, in quanto, relativamente all'applicazione della recidiva e relativamente al principio di proporzionalità, quanto disposto è in linea con i comportamenti già adottati dall'Amministrazione.**

**Con riferimento all'incremento delle sanzioni in caso di recidiva i relativi effetti sono considerati nell'ambito di quelli complessivamente derivanti dal provvedimento, afferendo potenzialmente a tutte le fattispecie. Per quanto riguarda le previsioni, rispettivamente, di aumento o di riduzione della sanzione nel caso in cui la stessa risulti sproporzionata non si hanno evidenze, con riferimento alle attività di controllo già effettuate e pertanto non stimano effetti di gettito, anche tenuto conto della circostanza che l'Amministrazione, ordinariamente, applica le sanzioni minime.**

#### **Comma 1, lettera e)**

Le disposizioni modificano l'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 stabilendo che, quando una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, l'autore della violazione e la persona fisica nell'interesse della quale quest'ultimo ha agito sono solidalmente responsabili al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso.

Viene previsto, inoltre, che, nei casi in cui la violazione è commessa in concorso da due o più soggetti, la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.



Viene stabilito che il pagamento della sanzione o, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, compreso l'autore della violazione, estingue tutte le obbligazioni, e che la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione possa assumere per intero il debito della violazione.

Infine, si prevede che la morte dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale ha agito.

**Alle misure non si ascrivono effetti, tenuto conto della circostanza che gli interventi riguardano il profilo della solidarietà nel versamento delle sanzioni.**

#### **Comma 1, lettera f)**

Le disposizioni intervengono sull'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In particolare, vengono introdotte le seguenti modifiche:

a) sono ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione) anche le violazioni "sostanziali" (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è riprodotto in seno al comma 2 (che regola il caso in cui siano commesse più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo), oltre al principio della progressione, anche quello della "medesima risoluzione", con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità, rafforzando il cumulo giuridico, in tal modo allineando la disciplina tributaria a quella penalistica.

Sia al comma 1 che al comma 2 viene, tuttavia, espressamente escluso il cumulo per gli omessi pagamenti;

b) i successivi commi 3 e 5 ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni;

c) i commi 5-bis e 7 esplicitano il principio di proporzionalità, ispiratore di tutta la riforma;

d) al comma 8 viene, altresì, confermata la possibilità, attualmente prevista, di applicare il cumulo giuridico anche nell'ambito degli istituti deflatori e deflativi (accertamento con adesione e conciliazione), cui va ad aggiungersi il ravvedimento operoso. Nell'ambito dei predetti istituti è confermata la regola in base alla quale il cumulo giuridico trova applicazione per ciascun tributo e per singolo periodo d'imposta;

e) infine, è inserito un comma 8-bis che replica, invero, il contenuto del vigente comma 4 (abrogato), spostato in coda all'articolo solo per motivi di coerenza logica nella sequenza delle disposizioni.

**Sotto l'aspetto strettamente finanziario la misura non determina effetti, trattandosi di modifiche che, con riferimento alle attività di controllo, non hanno un significativo impatto rispetto alla prassi operativa degli uffici dell'Amministrazione finanziaria.**

#### **Comma 1, lettera g)**

Le disposizioni intervengono sull'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, modificando la disciplina del ravvedimento, anche sulla base delle novità recentemente apportate dal d.lgs. n. 219 del 2023 allo Statuto del contribuente. In particolare, viene stabilito che la prevista riduzione ad un sesto del minimo della sanzione si applica se la regolarizzazione degli errori avviene dopo la



comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione. Invece, la riduzione ad un quinto del minimo si applica se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene, dopo la constatazione della violazione, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale, ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto, di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Si introduce, infine, una riduzione ad un quarto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui è constatata la violazione, senza che sia presentata istanza di accertamento con adesione.

**Dal punto di vista finanziario l'intervento determina effetti negativi a seguito dell'estensione anche al ravvedimento operoso dell'istituto del cumulo delle sanzioni, tenuto conto che - a legislazione vigente - il cumulo non è applicato al suddetto istituto.**

**Sulla base delle elaborazioni effettuate la nuova disciplina, tenuto conto anche delle disposizioni di cui alla precedente lettera f), punto 7), determina per le fattispecie interessate dal cumulo, un'ulteriore riduzione delle sanzioni da ravvedimento per circa il 20% delle nuove sanzioni, già ridotte per effetto delle modifiche di cui agli articoli 2 e 4.**

**Considerando un ammontare di sanzioni di 181 milioni di euro, tenuto conto di un effetto di stimolo della riduzione delle sanzioni in termini di maggiore adempimento spontaneo dei contribuenti riferito al ravvedimento operoso (effetto positivo stimato pari a circa il 50% dell'onere complessivo), può ipotizzarsi un'ulteriore perdita di gettito, rispetto alle sanzioni già ridotte, di circa 16,4 milioni di euro a regime, con il seguente profilo finanziario.**

	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art. 3, lett. g)	-2,2	-6,3	-10,4	-14,4	-16,4

*milioni di euro*

#### **Comma 1, lettera h)**

Le disposizioni modificano l'articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di escludere l'ipotesi di frode quando la cessione di azienda sia avvenuta nell'ambito di procedure concorsuali affidate all'Autorità Giudiziaria Ordinaria.

**La misura non determina effetti finanziari, tenuto conto della circostanza che è introdotto un mero adeguamento ai nuovi strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza vigenti.**

#### **Comma 1, lettera i)**

La disposizione modifica l'articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di prevedere che, nei casi di scissione, anche parziale, e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato, in solido, al pagamento delle somme dovute per



violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.

**Alle misure non si ascrivono effetti, in ragione del tenore chiarificatorio delle disposizioni in materia di solidarietà nel versamento delle sanzioni.**

**Comma 1, lettera l)**

Con la disposizione in esame vengono effettuate delle modifiche formali ai commi 2 e 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, concernente il procedimento di irrogazione delle sanzioni.

**Comma 1, lettera m)**

La disposizione in esame modifica l'articolo 16-*bis* al decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di introdurre modifiche formali volte ad adeguare il testo normativo ai novellati artt. 6 e 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

**Comma 1, lettera n)**

La disposizione apporta modifiche terminologiche all'art. 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in materia di irrogazione immediata delle sanzioni.

**Comma 1, lettera o)**

La disposizione interviene sull'articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine di eliminare l'indicazione relativa al limite massimo di durata delle sanzioni accessorie che verranno stabilite dalle singole leggi di settore.

**Alle disposizioni di cui alle lettere da l) a o) non si ascrivono effetti, trattandosi di misure chiarificatrici e di raccordo normativo.**

**Articolo 4 - Riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473**

Le disposizioni dell'articolo 4 intendono riformare il sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 e dare attuazione ai principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1) e lett. c) n. 1) della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di "razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*", nonché di "migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei". Nello specifico, per quanto riguarda il sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 si ripropongono gli stessi interventi previsti per il sistema sanzionatorio di cui al decreto legislativo n. 471/1997 (previsione di una sanzione unica).

Per i tributi in questione risulta più frequente, in ragione della loro tradizione e della normativa vigente, la previsione di sanzioni espresse in numerario e non ancorate alla entità del tributo. È prevista una deroga rispetto all'applicazione del criterio suddetto, giustificata oltre che per esigenze di arrotondamento, anche nei casi in cui si è ritenuto prevalente l'esigenza di assicurare un trattamento sanzionatorio equivalente a quello previsto per altri tributi (imposte dirette e IVA).

Gli interventi sono previsti per le sanzioni in materia di:





- imposta di registro (d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986);
- imposta sulle successioni e donazioni (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346);
- imposte ipotecaria e catastale (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347);
- imposta di bollo (d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642);
- imposta sugli spettacoli (d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 640);
- tasse sulle concessioni governative (d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641);
- imposta sulle assicurazioni (legge 29 ottobre 1961 n. 1216).

Le modifiche di cui all'articolo 4 determinano effetti negativi in termini di entrate da sanzioni, legati alla riduzione delle stesse. In particolare, il nuovo sistema sanzionatorio prevede una sanzione unica con una riduzione nel complesso stimata in circa il 15% di quella prevalentemente applicata.

Sulla base dei dati a disposizione, risulta un ammontare di sanzioni riscosse annualmente, di circa 113 milioni di euro relativamente ai versamenti sui tributi interessati.

**Le modifiche contenute all'articolo 4 del presente provvedimento, che di fatto riducono del 15% le sanzioni attualmente applicate, determinano minori entrate per circa 17 milioni di euro a regime.**

In termini finanziari, in linea con la metodologia adottata per la stima degli effetti derivanti dall'articolo 2, le minori entrate sono abbattute di circa il 50% per tener conto della circostanza che appare probabile il maggior adempimento in accertamento con adesione dei contribuenti attesa la maggiore sostenibilità del costo dell'adempimento spontaneo a seguito della riduzione della sanzione. **Per quanto sopra, appare ragionevole che le minori entrate possano attestarsi in misura valutabile in 8,5 milioni di euro.**

**Le sanzioni ridotte saranno applicate, stante il successivo articolo 5, alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024, e quindi solo per una parte di anno. Inoltre, dato che il nuovo sistema sanzionatorio troverà applicazione esclusivamente sui nuovi atti (e non prevede quindi la rimodulazione di tutte le sanzioni sugli atti già in circolazione) e che sulla base delle informazioni elaborate dall'Agenzia delle Entrate, circa il 25% del gettito da sanzioni si riferisce ogni anno a nuovi atti, la tabella seguente riporta gli effetti finanziari, della misura, tenendo conto che il versamento delle sanzioni accertate dall'Amministrazione finanziaria si distribuisce ordinariamente su circa 4 anni, atteso che è possibile rateizzare quanto dovuto in 8 rate trimestrali di uguale importo se il debito tributario è inferiore a 50.000 euro e, in 16 rate trimestrali se è superiore.**

	2024	2025	2026	2027	Dal 2028
Effetti finanziari art. 4	-1,1	-3,2	-5,4	-7,5	-8,5

*milioni di euro*



#### **Articolo 5 (Disposizioni transitorie e finali)**

L'articolo dispone che «1. Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024». Ne deriva che le modifiche normative apportate dall'articolo 2 del decreto legislativo in argomento (medesime considerazioni risultano richiamabili anche con riferimento agli articoli 3 e 4) avranno effetti:

- con riferimento al ravvedimento, per le violazioni commesse dai contribuenti a partire dal 30 aprile 2024. I ravvedimenti effettuati nel 2024 per violazioni commesse prima del 30 aprile saranno, dunque, effettuati sulla base della normativa previgente e non comporteranno effetti negativi per le entrate erariali. Al riguardo si osserva che le comunicazioni predisposte dall'Agenzia delle entrate, finalizzate all'incremento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, sono ordinariamente relative a violazioni commesse negli anni precedenti al 30 aprile 2024 e, di conseguenza, i ravvedimenti effettuati con riferimento alle comunicazioni inviate nel 2024 (e in parte anche negli anni successivi) terranno conto della normativa previgente e non di quella modificata dal presente decreto;

- con riferimento all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, per le violazioni commesse dai contribuenti dal 30 aprile 2024.

In conseguenza di quanto sopra, non si determinano effetti finanziari ulteriori a carico della finanza pubblica rispetto a quelli valutati in relazione agli articoli esaminati.

#### **ART. 6 (Disposizioni finanziarie)**

**L'articolo dispone la copertura degli oneri derivanti dagli articoli 2, 3, lettere f) e g), e 4, valutati in 8 milioni di euro per l'anno 2024, 32,9 milioni di euro per l'anno 2025, 57,9 milioni di euro per l'anno 2026, 82,8 milioni di euro per l'anno 2027 e 99,8 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2028, cui si provvede mediante corrispondente riduzione del fondo istituito dall'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.**





*Ministero  
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

**VERIFICA DELLA RELAZIONE TECNICA**

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha avuto esito Positivo.

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato digitalmente



## ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)

**Titolo:** schema di decreto legislativo, recante <sup>a</sup> *Modifiche alle norme in materia di violazioni e sanzioni tributarie*

**Amministrazione proponente:** Ministero dell'economia e delle finanze.

**Referente ATN:**

### PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

#### *1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.*

L'opera di riforma del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, 472 e 473 si inquadra nell'ambito dell'intervento complessivo di revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, previsto dalla legge 9 agosto 2023, n. 111 che delega il Governo alla riforma del sistema fiscale secondo i principi e criteri direttivi ivi stabiliti.

In particolare, la riforma del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 recante la <sup>a</sup> *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*<sup>o</sup> è diretta ad attuare i principi contenuti all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1, numero 3 e numero 5 e i principi contenuti nel medesimo articolo 20, comma 1, lettera b) della legge delega.

L'obiettivo di cui all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1, è quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*.

L'obiettivo perseguito al medesimo articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. L'intento è quello di adeguare i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti. Si tratta di armonizzare i termini di estinzione per beneficiare della non punibilità o delle attenuanti di cui sopra con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale. Inoltre, si prevede che in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, nei procedimenti tributari relativi a fatti materiali accertati in sede dibattimentale che erano già stati oggetto di precedenti procedimenti, qualora questi ultimi si fossero conclusi con sentenza definitiva di assoluzione perché il fatto non sussisteva o perché l'imputato non lo aveva commesso, tali sentenze faranno stato per quanto riguarda l'accertamento dei fatti medesimi.

Infine, l'obiettivo perseguito dal legislatore all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5, consiste nell'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta.

La lettera b), che fissa criteri e principi da adottare per le sole sanzioni penali, individua due criteri direttivi. Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili. Il secondo criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

Le modifiche ai decreti legislativi n. 471 del 1997 e 472 mirano ad attuare i principi contenuti nell'articolo 20 della legge delega dedicato alle sanzioni. L'obiettivo principale del disegno di riforma è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali ed imprese estere.

In tale ottica, sono state complessivamente riproporzionate le sanzioni amministrative, applicando come criterio generale la riduzione di un terzo dell'importo originario. Nel caso di sanzioni applicate in modo proporzionale è stata, inoltre, eliminata la possibilità per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria di applicare la sanzione base da un minimo ad un massimo. È stata comunque rispettata una gradualità delle sanzioni, sulla base della gravità o delle circostanze connesse alla violazione, applicando aumenti o riduzioni della sanzione base. Per le sanzioni in misura fissa è stata, invece, mantenuta la possibilità di applicare le sanzioni da un minimo ad un massimo.

Infine, le modifiche attuate al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, sono dirette all'attuazione dei principi indicati nell'art. 20, lett. a) n 1) e lett. c) n. 1) della legge delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di <sup>a</sup> *razionalizzare il sistema*

sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem<sup>o</sup>, nonché di <sup>a</sup> migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie<sup>o</sup>.

## 2) Analisi del quadro normativo nazionale.

### Modifiche al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74

#### Articolo 1

##### Articolo 1, comma 1

In attuazione del criterio di delega di cui all' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5), il presente decreto **all'articolo 1, comma 1, lettera a) ha modificato l'articolo 1**, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *"Definizioni"* con l'introduzione al comma 1, dopo la lettera g-ter, delle lettere g-quater e g-quinquies che introducono rispettivamente la definizione delle nozioni di *"crediti non spettanti"* e di *"crediti inesistenti"*.

I crediti inesistenti vengono individuati in quelli per i quali difettano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi; i crediti non spettanti vengono dunque definiti come quelli diversi dagli inesistenti, in quanto fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre che utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella prevista.

Sono esclusi dalla definizione di <sup>a</sup> non spettanza<sup>o</sup> i crediti per i quali difettino adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che non siano previsti a pena di decadenza.

La previsione di cui **all'articolo 1, comma 1, lettera b)** del presente decreto, in attuazione del criterio di delega di cui all' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3, comporta **la sostituzione del comma 1 dell'articolo 10-bis**, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *"Omesso versamento di ritenute dovute o certificate"*.

In particolare, la nuova disposizione prevede che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta, fatta eccezione per i casi in cui:

- a) il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell' articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell' articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a settantacinquemila euro

**L'articolo 1, comma 1, lettera c)** del presente decreto, in attuazione del criterio di delega di cui all' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3, sostituisce il **comma 1 dell'articolo 10-ter**, del decreto legislativo n. 74 del 2000 rubricato *"Omesso versamento di IVA"*.

La nuova disposizione prevede che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione stessa, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantomila per ciascun periodo d'imposta, fatta eccezione per i casi in cui:

- a) il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell' articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell' articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito settantacinquemila euro.

**L'articolo 1, comma 1, lettera d)** del presente decreto prevede una modifica **all'articolo 10-quater** del decreto legislativo n. 74 del 2000 rubricato *"Indebita compensazione"*, mediante l'inserimento, dopo il comma 2, del comma 2-bis. Tale disposizione prevede, in attuazione del principio di delega di cui all' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5, che non è punibile l'autore del reato che sia incorso nella compensazione indebita di crediti non spettanti *"se anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli elementi costitutivi della fattispecie"*.

**L'articolo 1, comma 1, lettera e)** del presente decreto prevede la sostituzione della rubrica dell'**articolo 12-bis** del decreto legislativo 74 del 2000, con la seguente *“Confisca e Sequestro”*. Inoltre, viene disposta a sostituzione del comma 2, il quale dispone che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti. Fa eccezione il caso in cui sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale che si può desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto anche conto della gravità del reato.

**L'articolo 1, comma 1, lettera f)** del presente decreto prevede alcune modifiche **all'articolo 13 del decreto legislativo 74 del 2000**. Viene modificata la rubrica, che diviene *“Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario”*.

Inoltre, in attuazione del criterio di delega di cui all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3), al fine di una migliore integrazione tra sanzioni amministrative e penali si prevede l'inserimento dopo il comma 3, dei commi 3-bis e 3-ter.

Il nuovo comma 3-bis prevede che i reati di cui agli articoli 10-bis *“Omesso versamento di ritenute dovute o certificate”* e 10-ter *“Omesso versamento di IVA”*, non sono punibili se l'omesso versamento dell'imposta dipende da impossibilità derivante da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini dell'applicazione di tale disposizione si tiene conto della non transitoria mancanza di liquidità dell'autore del reato dovuta alla inesigibilità dei propri crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi, o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di ulteriori azioni, idonee al superamento della crisi.

Il nuovo comma 3-ter prevede che ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del Codice penale, il giudice debba valutare, in modo prevalente:

- a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;
- c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14.

**L'articolo 1, comma 1, lettera g)** del presente decreto prevede alcune modifiche **all'articolo 13-bis** del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *“Circostanze del reato”*.

La nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 13-bis dispone, fatta eccezione per i casi di non punibilità, la diminuzione fino alla metà delle pene per i delitti di cui al decreto legislativo 74 del 2000 e la non applicabilità delle pene accessorie ex articolo 12, se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, compreso di sanzioni amministrative e interessi, è estinto. La stessa diminuzione si applica quando il pagamento del debito tributario è in fase di estinzione in quanto è stato dilazionato mediante rateizzazione, anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento. In tale caso, l'imputato deve darne comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e contestualmente deve informare l'Agenzia delle entrate con l'indicazione del relativo procedimento penale.

Inoltre, è stato introdotto un nuovo comma 1-bis il quale prevede la sospensione del processo per un anno quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In tal caso il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che possono essere prorogati dal giudice per una sola volta, per un periodo non superiore ad ulteriori tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito.

La sospensione è revocata anche prima del decorso dei termini suddetti quando l'Agenzia delle entrate attesti l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione.

Viene inoltre coordinato con le modifiche introdotte anche il comma 2 dell'articolo 13-bis, esplicitando come l'accesso al patteggiamento per delitti tributari sarà comunque possibile solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e di interessi, sia stato estinto, nonché quando ricorra il ravvedimento operoso.

**L'articolo 1, comma 1, lettera h)** del presente decreto modifica l'**articolo 19, comma 1**, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *“Principio di specialità”*. Tali modifiche si ispirano al criterio di delega di cui articolo 20, comma 1,



lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

In particolare, si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'art. 21, comma 2- bis di nuova previsione, secondo cui in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'art. 25-quinquies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'articolo 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

**L'articolo 1, comma 1, lettera i)** del presente decreto modifica **l'articolo 20**, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *“Rapporti tra procedimento penale e processo tributario”*, con la previsione dopo il comma 1, di un nuovo comma 1-*bis*. La modifica è finalizzata a recepire il criterio di delega di cui all'articolo 20, comma 1, lettera b), n. 2) che prevede di *“attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto”*.

Con l'introduzione della nuova disposizione, nell'ambito di procedimenti concernenti i reati di cui al decreto legislativo 74 del 2000, il giudice è chiamato a tenere in considerazione le definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria concernenti i medesimi fatti. Pertanto, le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato, fermo restando il principio del libero convincimento del giudice.

**L'articolo 1, comma 1, lettera l)** del presente decreto apporta modificazioni **all'articolo 21**, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *“Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti”*. Le modifiche sono finalizzate a recepire il criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*. Nella sostanza rappresentano lo svolgimento procedimentale dell'articolo 19 e riprendono, per darne coerenza sistematica, le disposizioni dei successivi articoli 21-*bis* e 21-*ter*. Inoltre, dopo il comma 2, è inserito il comma 2-*bis* il quale dispone che la disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quindicies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

**L'articolo 1, comma 1, lettera m)** del presente decreto prevede l'inserimento, dopo l'articolo 21 del decreto legislativo 74 del 2000, **degli articoli 21-*bis* e 21-*ter***.

Con riferimento all'articolo 21-*bis* rubricato *“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”*, il primo comma prevede che la sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputati non l'ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha efficacia di giudicato in quest'ultimo, in ogni stato e grado, relativamente ai fatti accertati.

Il secondo comma prevede che la sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni e trascorso tale termine, qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto e ritiene di non accogliere le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale.

Infine, il comma 3 dispone che le previsioni dei commi 1 e 2 si applicano anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società con o senza personalità giuridica nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

Il nuovo articolo 21-*ter* rubricato *“Pluralità di procedimenti e criterio compensativo del trattamento sanzionatorio”*, dispone che quando, per un identico fatto è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza, e al fine di ridurne la relativa misura, deve tenere conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

Nella medesima prospettiva vengono introdotte le seguenti modifiche:

- All'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, viene inserito un comma 3- *quater* che prevede la comunicazione circa l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero all'Agenzia delle entrate;
- All'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria;
- corrispondentemente, all'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-*quater*, del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.».

#### **Articolo 1, comma 2**

L'articolo 1, secondo comma, del presente decreto legislativo, in attuazione del criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) improntato alla revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario, prevede che **all'articolo 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale** rubricato <sup>a</sup> *Informazioni sul procedimento penale*<sup>o</sup> (decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271), dopo il comma 3-*ter* è aggiunto **il comma 3-*quater***. Il nuovo comma dispone che il pubblico ministero che esercita l'azione penale per i delitti previsti nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ha l'onere di informare, dando notizia della imputazione, la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Articolo 1, commi 3 e 4**

L'articolo 1, terzo e quarto comma, del presente decreto legislativo, in attuazione del criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) improntato alla revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario, **apportano modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.**

In particolare:

- all'articolo 32 è aggiunta, in fine, la previsione in base alla quale quando l'Agenzia delle entrate riceve la comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi del nuovo comma 3-*quater* dell'articolo 129, del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, è tenuta a rispondere senza ritardo e a trasmettere al competente Comando della guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria
- all'articolo 51 è aggiunta, in fine, la previsione in base alla quale quando l'Agenzia delle entrate riceve la comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi del nuovo comma 3-*quater* dell'articolo 129, del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, è tenuta a rispondere senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

#### **Articolo 1, comma 5**

L'articolo 1, quinto comma, del presente decreto legislativo è volto ad attuare il principio contenuto nell'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 2, della legge delega che consiste nel valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e/o interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi dei soggetti i quali hanno crediti nei confronti delle amministrazioni statali, certificati tramite l'apposita piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta.

In particolare, la norma introduce dopo l'articolo 28-*quinquies* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, l'articolo 28-*sexies*, rubricato <sup>a</sup> *Compensazioni di crediti con somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati*<sup>o</sup>. L'articolato stabilisce, in conformità al criterio di delega, le condizioni e le modalità di compensazione, da parte di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, con le sanzioni e degli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati. In particolare, il comma 1, stabilisce che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17,

del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati, in sede di ravvedimento operoso di cui agli articoli 13 e 13-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ovvero a seguito di comunicazione di irregolarità ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente 29 settembre 1973, n. 600, entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Il comma 2 ribadisce quanto già stabilito nella norma di delega a proposito del limite della compensazione, stabilendo che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima. Il comma 3 stabilisce che i termini e le modalità di attuazione della norma sono stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente articolo.

#### **Articolo 1, comma 6**

Infine, l'articolo 1, comma 6, del presente decreto legislativo prevede che le disposizioni di cui agli articoli 12 - bis, comma 2 e 13- bis, commi 1 e 1-bis del decreto legislativo n. 743 del 2000, come modificati dal presente articolo, si applicano anche quando il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito della regolarizzazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, commi da 174 a 178 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. Ravvedimento speciale).

#### Articolo 2

##### Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

##### Articolo 2, comma 1, lettere a), b) e c) - modifiche agli articoli 1, 2 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997

**Le modifiche agli articoli 1, 2 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997** sono disposte in attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111 del 2023, ove tra i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, vengono inseriti, da un lato, la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*; e dall'altro lato, specificamente per le sanzioni amministrative, il miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

In particolare, quanto all'**articolo 1**, si prevedono due modifiche al **comma 1** con le quali, da un lato, si stabilisce la sanzione fissa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute (invece della sanzione variabile attualmente prevista dal 120 al 240 per cento) per i casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive; si conferma che quando non sono dovute imposte le sanzioni applicabili (da 250 a 1.000 euro) possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Si introduce un nuovo **comma 1-bis** ai sensi del quale, se la dichiarazione omessa è presentata oltre i novanta giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non risultano ritenute dovute, si applica la sanzione di cui al comma 1, secondo e terzo periodo). Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 2** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa applicabile è ridotta e fissata nella misura del settanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di centocinquanta euro; anche in questo caso, con il nuovo **comma 2-bis** si prevede che, se il contribuente che ha presentato una dichiarazione infedele (parimenti a quello che l'ha omessa) si attiva per presentare una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute imposte, si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo, ovvero 150 euro). Ai sensi del **comma 3**, la sanzione di cui al comma 2, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (e non più solo della metà come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Il **comma 8** relativo all'aumento di un terzo per le violazioni riguardanti i redditi prodotti all'estero è abrogato.

In sintesi, dunque, le modifiche proposte vogliono prevedere uno specifico trattamento sanzionatorio quando il contribuente  $\pm$  pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione dei redditi o avendo presentato una dichiarazione infedele  $\pm$  si attivi per presentare comunque la dichiarazione omessa (e cioè quella tardiva oltre i 90 giorni) ovvero una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici.

Modifiche simili sono previste per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all' **articolo 2** del decreto legislativo n. 471 del 1997: ai sensi del **comma 1**, viene stabilita una sanzione fissa al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, in caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, con la precisazione che se le ritenute non dichiarate sono state comunque versate interamente si applica la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro; anche in questo caso, ai sensi del nuovo **comma 1-bis** se la dichiarazione omessa è presentata entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non risultano ritenute dovute, si applica la sanzione di cui al comma 1, secondo periodo). Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 2** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa applicabile qualora l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati risulti inferiore a quello accertato è ridotta e fissata nella misura del sessanta per cento (in luogo di quella precedente variabile dal 90 al 180 per cento) dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza; anche in questo caso, con il nuovo **comma 2.1** si prevede che, se viene presentata una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare delle ritenute non versate la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute ritenute, si applica la sanzione minima di cui al comma 2). La sanzione di cui al **comma 2-bis**, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (invece che della metà, come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Al **comma 4** dell'articolo 2 viene, poi, inserito il riferimento ai nuovi commi 1-bis e 2.1.

Il medesimo trattamento sanzionatorio speciale viene previsto anche per le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, di cui all' **articolo 5** del decreto legislativo n. 471 del 1997: viene fissata al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione (con un minimo di 250 euro) la sanzione applicabile ai sensi del **comma 1** in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto; sono, poi, ridotte al quarantacinque e al venticinque per cento, rispettivamente, la sanzione applicabile ai soggetti che fruiscono dei regimi speciali di cui agli articoli 70.1 e da 74-*quinquies* a 74-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972, se presentano la dichiarazione entro tre anni dalla data in cui essa avrebbe dovuto essere presentata, e la sanzione applicabile ai medesimi soggetti qualora presentino la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Anche in questo caso, ai sensi del nuovo **comma 1-bis** se la dichiarazione omessa è presentata entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non sono dovute imposte si applica la sanzione di cui al comma 1, primo periodo).

**Il comma 3, secondo periodo**, come sostituito, dispone che se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini di decadenza stabiliti dall'articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.

Di analogo tenore sono le modifiche apportate al **comma 4** in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa, applicabile qualora dalla dichiarazione presentata risulti un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'ecedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, è ridotta e fissata nella misura del sessanta per cento (in luogo di quella variabile dal 90 al 180 per cento) della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 euro; anche in questo caso, con il nuovo **comma 4.1** si prevede che, se viene presentata una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare

dell'imposta dovuta la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute imposte, si applica la sanzione minima di cui al comma 4). La sanzione di cui al **comma 4-bis**, invece, viene aumentata dalla metà al doppio (invece che solo della metà, come precedentemente previsto) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni soggettivamente inesistenti, solo se è provata la compartecipazione alla frode, secondo i canoni ermeneutici declinati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per la quale è sufficiente che il cessionario o committente sapesse o avrebbe dovuto sapere, applicando le regole di ordinaria diligenza, di partecipare ad una frode.

Con la modifica del **comma 5**, applicabile quando è stato chiesto ed erogato un rimborso Iva in assenza dei presupposti di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ± è ridotta dal trenta per cento al venticinque per cento del credito rimborsato.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera d) - modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111 del 2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 1 dell'articolo 6** volta a prevedere un'unica sanzione proporzionale (in luogo della variabile precedentemente prevista, nella misura dal novanta al centottanta per cento) per le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati; la misura di detta sanzione è stabilita nel settanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato. Analogamente, è sostituita la sanzione di cui al **comma 2** (applicabile al cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile), non più variabile dal cinque al dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, bensì fissata nella misura proporzionale del cinque per cento degli stessi.

Quanto al **comma 2-bis**, esso disciplina il regime sanzionatorio in materia di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, prima regolamentato - fino al 31 dicembre 2020 - dall'art. 2, comma 6, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, che rinviava alle sanzioni già previste in materia di scontrini e ricevute fiscali dagli artt. 6, comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. In particolare, le ipotesi che vengono prese in considerazione dalla norma sono quelle di mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione ovvero memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, nonché quelle di mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione ovvero omessa verifica periodica degli "strumenti tecnologici" di cui all'art. 2, comma 4, decreto legislativo n. 127 del 2015 (ad oggi, i registratori telematici): per le violazioni richiamate, si effettua innanzitutto una riduzione della sanzione applicabile, che passa dal novanta al settanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso. Inoltre, viene modificato l'ultimo periodo del medesimo comma 2-bis, in quanto dalla precedente formulazione sembrava emergere che sia la violazione di omessa richiesta di intervento per la manutenzione dei misuratori fiscali, sia quella di omessa verifica periodica dei medesimi, fossero punibili con la sanzione in misura fissa solo "se non constano omesse annotazioni". Invero, tale presupposto residuale (la mancanza di "omesse annotazioni") andava circoscritto alla sola ipotesi di mancato intervento di riparazione/manutenzione dello "strumento tecnologico" di cui all'art. 2, comma 4, del decreto legislativo n. 127 del 2015, laddove l'esercente, pur non avendo ancora tempestivamente contattato il laboratorio tecnico abilitato, abbia correttamente annotato i corrispettivi incassati sul "registro di emergenza".

Con riferimento al **comma 3**, viene ridotta dal novanta al settanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato la sanzione applicabile alle violazioni consistenti nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'omissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali.

Viene anche ridotta, da 500 a 300 euro, la misura minima della sanzione di cui al **comma 4**, applicabile nei casi previsti dai commi 1, primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 2-bis, primo periodo, 3, primo e secondo periodo, e 3-bis.

Con riferimento al **comma 6**, che disciplina il trattamento sanzionatorio di chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, viene innanzitutto ridotta la sanzione amministrativa applicabile, che passa dal novanta al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta; inoltre, viene riformulata la parte del comma in esame in cui si disciplina il trattamento sanzionatorio per i casi di applicazione

dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore. Pertanto, si prevede che in caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Nelle ipotesi di cui al precedente periodo, salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. In un'ottica di proporzionalità, viene previsto che la sanzione sia disapplicata quando la violazione ha dato luogo ad una infedeltà dichiarativa, cui si applica la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4.

In modo simile, con riguardo al **comma 8 dell'articolo 6** che sanziona il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente è riformulato il testo, prevedendo che il cessionario o committente sia punito, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite a titoli di non imponibilità o esenzione derivati da requisiti soggettivi dello stesso emittente, non direttamente verificabili con la dovuta diligenza.

Ulteriori modifiche all'articolo 6 vengono effettuate con riguardo al **comma 9-bis**, che sanziona il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. In particolare, si riduce da 20.000 a 10.000 euro la sanzione massima applicabile, nonché si fissa al cinque per cento l'aumento da applicare nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità; inoltre, al fine di allineare il comma 9-bis con il precedente comma 6, si prevede che resti ferma l'applicazione della sanzione prevista dal comma 6, primo periodo, con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o committente, salvo quando la violazione abbia determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4. Si vuole, così, eliminare la distorsione contenuta nella norma attuale che punisce due volte l'indebita detrazione dell'imposta (una volta quale violazione autonoma, una volta all'interno dell'adempimento dichiarativo).

Ancora, viene modificato il **comma 9-bis.3** relativo all'ipotesi in cui il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta: oltre ad un aggiornamento del rinvio all'attuale norma che legittima il rimborso dell'IVA non dovuta (art. 30-ter del d.P.R. n. 633 del 1972), la disposizione è stata integrata al fine di confermare l'interpretazione amministrativa secondo cui il meccanismo di neutralizzazione dell'errore, disciplinato dal primo periodo del comma in esame (per cui, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle stesse) si applica sia alle operazioni inesistenti astrattamente esenti, non imponibili e non soggette, sia a quelle astrattamente imponibili, ferma restando, per tali ultime violazioni, l'applicazione al cessionario/committente di una sanzione parametrata all'imponibile in misura pari al cinque per cento in luogo dell'attuale dal cinque al dieci per cento. Con riferimento alle operazioni inesistenti astrattamente imponibili, resta fermo il limite disposto dall'ultimo periodo che nega il diritto la detrazione e dispone l'applicazione della sanzione di cui al comma 6, primo periodo, laddove l'operazione inesistente sia realizzata in un contesto di frode.

Infine, al **comma 9-ter** viene fissata al dieci per cento del corrispettivo dell'acquisto non documentato la misura (prima variabile dal dieci al venti per cento) della sanzione applicabile al cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 633/1972, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera e) - modifiche all'articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111/2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 1** dell'articolo 7, al fine di fissare **al cinquanta per cento** del tributo la misura (prima variabile, dal cinquanta al cento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi

dell'articolo 8, primo comma, lettere b) e b-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, relativo alle cessioni all'esportazione, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto, fermo restando che la sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

Inoltre, al **comma 3** viene fissata al settanta per cento dell'imposta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746.

Infine, al **comma 5** viene fissata al settanta per cento dell'imposta che sarebbe dovuta la misura (prima variabile, dal cento al duecento per cento) della sanzione applicabile a chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera f) - modifiche all'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111/2023 si prevede, innanzitutto, una modifica del **comma 3-bis** dell'articolo 8, con cui viene fissata a 30.000 euro la sanzione massima applicabile (in luogo di quella prima prevista di 50.000 euro) la sanzione applicabile nei casi di omissione o incompletezza della dichiarazione dei redditi, dell'IRAP o dell'IVA che riguardi l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi.

Analoghe modifiche vengono fatte al **comma 3-ter**, relativo alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi l'indicazione, ai sensi degli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lettera c), e 89, comma 3, del TUIR, dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, del medesimo testo unico; nonché al **comma 3-quater**, relativo alla sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o incompletezza riguardi la segnalazione prevista dall'articolo 167, comma 8-quater, terzo periodo, del TUIR.

Infine, al **comma 3-quinquies** viene rimodulata la misura della sanzione applicabile nei casi in cui l'omissione o l'incompletezza riguardi le segnalazioni previste dagli articoli 113, comma 6, 124, comma 5-bis e 132, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, dall'articolo 30, comma 4-quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 e dall'articolo 1, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201. In virtù della modifica, si applicherà una sanzione compresa tra 1.500 e 15.000 euro, invece che una compresa tra 2.000 e 21.000 euro.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera g) - modifiche all'articolo 10 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111 del 2023 si prevede una riduzione della misura della sanzione applicabile qualora venga omessa la trasmissione dei dati, delle notizie e dei documenti richiesti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto ovvero i documenti trasmessi non rispondono al vero o sono incompleti. In virtù della modifica, si applicherà una sanzione compresa tra 1.500 e 15.000 euro, invece che una compresa tra 2.000 e 21.000 euro.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera h) - modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

In attuazione dell'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1 e lettera c), numero 1 della legge delega, vengono modificati i commi 2-quinquies e 4-bis dell'art. 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il **comma 2-quinquies**, che prevede, laddove l'omessa o tardiva trasmissione ovvero la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, una sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre.

Il citato comma 2-quinquies, inoltre, esclude espressamente l'applicazione dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nel **comma 4-bis** del medesimo articolo 11, è stata diminuita da 50.000 a 30.000 euro, la sanzione massima applicabile.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera i) - modifiche all'articolo 12 del decreto legislativo n. 471 del 1997**



Le modifiche all' articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che disciplina il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di Imposte dirette e IVA, mirano ad attuare l' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) e lettera c), numero 1) della legge delega.

In particolare, al **comma 1** viene eliminato il riferimento alla sanzione edittale minima e massima e vengono, inoltre, innalzati i limiti temporali; si introduce il **comma 1-bis** secondo cui le soglie per l' applicazione delle sanzioni accessorie di cui al precedente comma 1 sono ridotte alla metà quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d' imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale, di cui all' articolo 9 del decreto legislativo 21 febbraio 2024, n. 13, non accolta dal contribuente pur in presenza dei requisiti normativamente previsti. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d' imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall' accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano. La disposizione di cui al **comma 1-bis**, (ai sensi del successivo **comma 1-ter**) si applica anche nei confronti dei soggetti di cui all' articolo 7, comma 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dei soggetti che decadono dal regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

### **Articolo 2, comma 1, lettera d) - modifiche all' articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Le modifiche all' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 mirano ad attuare, da un lato, l' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1 e lettera c), numero 1 della legge delega, nella misura in cui viene effettuata una razionalizzazione delle sanzioni amministrative e penali e in tale ottica le modifiche all' articolo 13, commi 4, 5 e 5-bis, vanno lette in combinazione con quelle effettuate al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - e una rimodulazione del carico sanzionatorio che garantisce maggiore proporzionalità. Dall' altro lato, le modifiche all' articolo 13 attuano l' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5) della medesima legge delega, nella parte in cui (commi 4, 5 e 5-bis) viene introdotta una più rigorosa distinzione tra compensazione indebita di crediti d' imposta non spettanti e inesistenti.

Nel **comma 1** dell' articolo 13, viene diminuita la sanzione per chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell' imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l' ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati. La sanzione diviene quindi del 25 per cento.

Il **comma 4** fissa una sanzione pari al 25 per cento del credito utilizzato in compensazione, seppure non spettante. La misura sanzionatoria, conformemente al principio di proporzionalità che ispira l' intero articolo 20 della legge delega, è stata equiparata a quella prevista per l' omesso versamento dei tributi dettata dal comma 1. Successivamente, la norma definisce il credito non spettante come quello fondato sulla base di fatti reali ma non rientrante nella disciplina attributiva per il difetto di elementi o qualità. Sono, inoltre, considerati non spettanti i crediti utilizzati in misura superiore a quella prevista o in violazione delle modalità di utilizzo dettate dalle leggi vigenti.

Il comma 4 prevede, infine, che il credito sia considerato comunque spettante, con applicazione di una sanzione fissa di 250 euro, se fondato su fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzato in misura e modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, a condizione che:

- a) tali adempimenti non siano previsti a pena di decadenza e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo;
- b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all' anno di commissione della medesima, ovvero in assenza di una dichiarazione, comunque entro un anno dalla sua commissione.

La norma modifica anche il **comma 5** e fissa una sanzione pari al settanta per cento (in luogo di quella variabile dal cento al duecento per cento) per l' utilizzo in compensazione di crediti inesistenti. Il terzo periodo definisce inesistenti i crediti per i quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Il secondo periodo del comma 5 è soppresso (si tratta della norma che escludeva, in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, l' applicazione della definizione agevolata di cui agli artt. 3, e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472). È, infine, previsto con il nuovo **comma 5-bis** un aumento della sanzione dalla metà al doppio nel caso di utilizzo in

compensazione di crediti inesistenti connotati da particolare insidiosità, in quanto i fatti materiali posti a fondamento dello stesso sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

#### **Articolo 2, comma 1, lettera m) - modifiche all'articolo 15 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

Viene abrogato il comma 2-ter che prevedeva una sanzione legata alla mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dei controlli di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

#### **Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

#### **Articolo 3, comma 1, lettera a) - modifiche all'articolo 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica attuata sull'articolo 2 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*<sup>o</sup>, nonché di *migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*<sup>o</sup>.

Le modifiche apportate all'art. 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997 recepiscono sia il contenuto dell'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003, il quale prevede che *le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*<sup>o</sup>, sia principi fissati dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti (cfr. Cassazione n. 33434/2022).

In particolare, l'introduzione del **comma 2-bis** ha ad oggetto l'imputazione delle sanzioni amministrative agli enti collettivi. In conformità a quanto già previsto per le persone fisiche, per le quali la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, si prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, è esclusivamente a carico della società o ente, salva, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica.

Nel caso in cui si dimostri che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera b) - modifiche all'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica attuata sull'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*<sup>o</sup>, nonché di *migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*<sup>o</sup>.

In particolare, in attuazione del principio di miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, viene aggiornata la rubrica e introdotto, nel corpo dell'art. 3, il **comma 3-bis**, il quale statuisce che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata al principio di proporzionalità e offensività.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera c) - modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica attuata sull'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1 e lett. c) n. 5 della legge delega che richiedono, rispettivamente di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*<sup>o</sup>, nonché di *escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta*<sup>o</sup>.

Viene modificato il **comma 5-bis** della disposizione normativa in commento e viene introdotto il **comma 5-ter**.

In particolare, in attuazione del principio di proporzionalità, viene modificato il comma 5-bis dell'art. 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997, prevedendo che non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.

Infine, con l'introduzione del comma 5-ter, il legislatore delegato interviene al fine di attuare il principio contenuto nell'art. 20, lett. c) n. 5 della legge delega, prevedendo che non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria, in relazione ai documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse alla presentazione della dichiarazione integrativa ed al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera d) - modifiche all'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica effettuata sull'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1, e n. 3 della legge delega, che richiedono, rispettivamente di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*<sup>o</sup>, nonché di *prevedere l'applicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva*<sup>o</sup>.

Nello specifico, viene modificato il **comma 1** dell'art. 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997, statuendo che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis.

Viene altresì modificato il **comma 3** della disposizione in commento, prevedendo, in attuazione del principio di proporzionalità, salvo quanto previsto al comma 4, l'aumento della sanzione fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Con la modifica attuata sul **comma 4** dell'articolo in commento viene data concretezza al principio di proporzionalità, recependosi, altresì, la sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 2023. Nello specifico, si prevede che, se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino ad un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Inoltre, qualora concorrano circostanze di particolare gravità nella violazione, si prevede che la sanzione prevista in misura fissa o proporzionale possa essere aumentata fino alla metà.

Infine, viene modificato il **comma 4-bis**, prevedendo che - salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento - in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera e) - modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica effettuata sull'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è finalizzata ad attuare il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 1, che richiede di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*<sup>o</sup>.

Nello specifico, sono stati modificati i commi 1, 3, 5, 6, 7 dell'articolo 11.

Con la modifica attuata sul **comma 1** viene previsto che, quando una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, l'autore della violazione e la persona fisica nell'interesse della quale quest'ultimo ha agito sono solidalmente responsabili al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione applicabile nei

confronti dell'autore della violazione che non ne abbia tratto diretto vantaggio non può eccedere euro 50.000, anche tenuto conto degli aumenti previsti per la recidiva, il concorso di violazioni e la continuazione, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica.

Con la modifica attuata sul **comma 3** viene previsto che, nei casi in cui la violazione è commessa in concorso da due o più soggetti, la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

Con la modifica attuata sul **comma 5** viene previsto che il pagamento della sanzione o, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, compreso l'autore della violazione, estingue tutte le obbligazioni. Nel caso in cui il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nei limiti previsti dal comma 1, la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale è stata commessa la violazione è limitata all'eventuale eccedenza.

Con la modifica attuata sul **comma 6** viene previsto che la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione possa assumere per intero il debito della violazione.

Il **comma 7** prevede che la morte dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale ha agito.

### **Articolo 3, comma 1, lettera f) - modifiche all'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997 Articolo 12**

La modifica attuata sull'articolo 12 del D. Lgs. n. 472 del 1997, in tema di concorso di violazioni e continuazione, è finalizzata ad attuare il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 1, il quale richiede di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*, nonché il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 4, il quale richiede di *“rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi”* di miglioramento della proporzionalità, attenuazione del carico, livellamento con altri Stati europei, *“anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi”*.

Nello specifico, la modifica ha interessato i commi 1 2, 3, 4, 5, 7, 8. Sono stati, inoltre, introdotti i commi 5-bis, e 8-bis.

Al riguardo sono state recate le seguenti modifiche:

- a) sono state ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione) anche le violazioni *“sostanziali”* (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2 (che regola il caso in cui siano commessi più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo), oltre al principio della progressione, anche quello della *“medesima risoluzione”* con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità rafforzando il cumulo giuridico. Sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, espressamente escluso il cumulo per gli omessi pagamenti.
- b) i successivi commi 3 e 5 - che ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni - hanno subito un mero restyling di forma, senza alcuna modifica sostanziale;
- c) ugualmente i commi 5-bis (in parte trasfuso dal vigente comma 5), 6 (invariato) e 7, in cui è stato semplicemente inserito il richiamo al principio, ispiratore di tutta la riforma, di proporzionalità, e confermata la regola secondo cui il cumulo giuridico non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni;
- d) il comma 8 ha invece subito delle modifiche più significative, al fine di estendere il cumulo giuridico *“agli istituti deflattivi”*. A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento  $\pm$  oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma  $\pm$  e come in, lo stesso può operare nell'ambito del medesimo istituto deflativo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo.
- e) è stato, infine, inserito un comma 8-bis che replica invero il contenuto dell'attuale comma 4 (abrogato), spostato in coda all'articolato solo per motivi di coerenza logica della sequenza delle disposizioni.

### **Articolo 3, comma 1, lettera g) - modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La proposta intende recepire la specifica previsione contemplata dall' articolo 20, comma 1, lettera c), numero 2) della legge delega laddove, per le sanzioni amministrative, è chiesto di *assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1)°*, che a sua volta dispone che occorre *1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei°*.

È stata, pertanto, modificata in parte la disciplina dell' istituto del ravvedimento operoso contenuta nell' articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine assicurare comunque la deterrenza della sanzione e la sua effettiva applicazione, anche laddove il contribuente decida di rimuovere la violazione e corrispondere spontaneamente la sanzione.

In particolare:

- **la lettera b-bis**), come modificata prevede la riduzione della sanzione a un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre (e non entro come precedentemente previsto) il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno (e non come precedentemente stabilito entro due anni) dall'omissione o dall'errore;

- **la lettera b-ter**), come modificata, prevede la riduzione della sanzione ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all' articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell' articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo n. 218 del 1997;

- **la lettera b-quater**), come modificata, prevede la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell' articolo 24 della legge n. 4 del 1929, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell' articolo 5-quater del decreto legislativo n. 218 del 1997 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all' articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all' ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997;

- **la nuova lettera b-quinquies**) prevede la riduzione della sanzione ad un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all' articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, relativo alla violazione constatata ai sensi dell' articolo 24 della legge n. 24 del 1929, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell' articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo n. 218 del 1997;

- **la lettera c)** prevede la riduzione della sanzione ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

Infine, viene aggiunto il **comma 2-bis**, al fine di individuare le modalità di applicazione dell' istituto in parola quando la sanzione dovuta sia calcolata  $\pm$  anche avvalendosi delle procedure messe a disposizione dall' Agenzia delle entrate - applicando la disciplina di cui all' articolo 12. In tale evenienza, ai fini della riduzione applicabile in sede di regolarizzazione occorre fare riferimento al momento di commissione della prima violazione. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi di cui alle lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate (pari a un sesto, un quinto e un quarto del minimo).

### **Articolo 3, comma 1, lettera h) - modifiche all'articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La modifica intende recepire la specifica previsione contemplata dall' articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

Nello specifico, è stato modificato il **comma 5-bis**, nel quale, nel rispetto del principio di proporzionalità, si esclude l'ipotesi di responsabilità solidale del cessionario quando la cessione di azienda sia avvenuta nell'ambito di procedure concorsuali affidate all'AGO. Si è proceduto altresì all' adeguamento dovuto al passaggio dalla Legge Fallimentare al Codice della Crisi di impresa.

Pertanto, la nuova formulazione del comma 5-bis prevede che la disposizione di cui al comma 1, ovvero la responsabilità solidale del cessionario non trova applicazione, quando la cessione avviene nell'ambito della composizione negoziale della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14. Tale disposizione si applica anche quando la cessione è effettuata nei confronti dei terzi da un società controllata, ai sensi dell' articolo 2359 del codice civile, dall' impresa o dalla società che ha fatto ricorso oppure è assoggettata agli istituti di cui sopra a condizione che:

- a) la cessione sia autorizzata dall' Autorità giudiziaria ovvero sia prevista in un piano omologato della medesima autorità;
- b) sia funzionale al risanamento dell' impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera i) - modifiche all'articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

La proposta di modifica dell' articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997 intende recepire la specifica previsione contemplata dall' articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

Nello specifico, è stato modificato il **comma 2**, prevedendo che, nei casi di scissione, anche parziale, e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del Codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato in solido, al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera l) - modifiche all'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

Vengono effettuate delle modifiche terminologiche ai commi 2 e 3 dell' articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, concernente il procedimento di irrogazione delle sanzioni. Nello specifico, nel comma 2, le parole *“i minimi”* edittali vengono modificate con le seguenti: *“delle misure”* edittali. Nel comma 3, primo periodo, dopo le parole *“dei minimi edittali”*, vengono inserite le seguenti parole: *“, ovvero delle misure fisse o proporzionali”*.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera m) - introduzione dell'articolo 16-bis al decreto legislativo n. 472 del 1997**

La proposta intende recepire la specifica previsione contemplata dall' articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei”*.

In particolare, vengono effettuate al **comma 1** delle modifiche formali al fine di adeguare il testo normativo ai novellati artt. 6 e 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Viene, inoltre, eliminato il **comma 3** della disposizione normativa in commento che prevedeva l' applicabilità delle disposizioni del presente articolo alle violazioni constatate a decorrere dal 1° aprile 2003.

#### **Articolo 3, comma 1, lettera n) - modifiche all'articolo 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

Vengono effettuate delle modifiche terminologiche all' art. 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, avente ad oggetto l' irrogazione immediata delle sanzioni. In particolare, al comma 2, dopo le parole *“i minimi edittali”*, sono inserite le seguenti: *“, ovvero delle misure fisse o proporzionali”*.

### **Articolo 3, comma 1, lettera o) - modifiche all'articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

All'articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997 viene eliminata l'indicazione relativa al limite massimo di durata delle sanzioni accessorie che verranno stabilite dalle singole leggi di settore.

### **Articolo 4 ± Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti**

La riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 riguarda, in particolare, le seguenti disposizioni:

- all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d), e) - la modifica degli articoli da 69 a 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;
- all'articolo 4, comma 2, lettere a), b), c), la modifica degli articoli da 50 a 53 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni;
- all'articolo 4, comma 3, lettere a) e b) la modifica dell'articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 347 - Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale;
- all'articolo 4, comma 4, lettere a) e b) la modifica degli articoli 25 e 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 642 - Disciplina dell'imposta di bollo;
- all'articolo 4, comma 5, lettere a) e b) la modifica degli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 - Imposta sugli spettacoli;
- all'articolo 4, comma 6, lettere a) e b) la modifica dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 641 - Disciplina delle tasse sulle concessioni governative;
- all'articolo 4, comma 7, la modifica dell'articolo 38 decreto-legge del 23 febbraio 1995 n. 41- Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse -Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (regime del margine);
- all'articolo 4, comma 8, lettere da a) a o) la modifica dell'articolo 24 della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 - Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi.

Nel dettaglio, sono apportate le seguenti modificazioni.

Con il **comma 1** viene modificato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In particolare, viene fissata al centoventi per cento la sanzione per l'omessa richiesta di registrazione degli atti (articolo 69). Se la richiesta è effettuata con un ritardo non superiore a trenta giorni si applica la sanzione del quarantacinque per cento. È soppresso il minimo di 200 euro. Per l'insufficiente dichiarazione di valore (articolo 71) la sanzione viene stabilita in misura fissa al settanta per cento. Per l'occultamento di corrispettivo (articolo 72) la sanzione è, invece, del centoventi per cento.

Il **comma 2** dispone alcune modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346. Per l'omissione della dichiarazione di successione (articolo 50) la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento è sostituita da una sanzione fissa al centoventi per cento. Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni la sanzione dal sessanta al centoventi diventa fissa al quarantacinque per cento. L'infedeltà dichiarativa (articolo 51) è, invece, sanzionata all'ottanta per cento. La medesima sanzione, pari all'ottanta per cento, si applica anche nei casi di altre violazioni di cui all'articolo 53.

L'eliminazione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 53 del decreto legislativo del 31 ottobre 1990 n. 346 è dettata dal fatto che la previsione risulta essere ormai inconferente, stante la chiara e lineare punibilità diretta degli enti ex art. 2 decreto legislativo n. 472 del 1997.



Il **comma 3** interviene sull'articolo 9, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, al quale sono apportate le seguenti modificazioni in materia di sanzioni:

a) l'omissione della richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie è ora punita con una sanzione fissa pari all'ottanta per cento dell'imposta;

b) se, invece, la richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni la sanzione è pari al quarantacinque per cento delle imposte dovute, in luogo del precedente cinquanta per cento.

Il **comma 4** modifica il decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 642 in materia di imposta di bollo. Per l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta la sanzione, stabilita dal cento al cinquecento per cento, è ora fissata all'ottanta per cento. Stessa modifica è effettuata per l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio (se presentata con ritardo non superiore a trenta giorni è del quarantacinque).

Con il **comma 5**, viene modificato il testo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 in tema di imposta sugli spettacoli. Le principali modifiche riguardano l'articolo 32, avente a oggetto le sanzioni amministrative per violazioni concernenti la fatturazione e l'annotazione delle operazioni, nonché la presentazione della dichiarazione e il rilascio di titoli di accesso. In dettaglio, per l'omessa fatturazione o annotazione delle operazioni indicate nell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, si applica la sanzione fissa del sessanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di euro 300. Per l'omessa presentazione della dichiarazione prescritta dagli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, o per la presentazione della stessa con indicazione di importi inferiori a quelli reali si applica la sanzione del novanta per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, sono presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del quarantacinque per cento. Infine, per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, ovvero per l'omissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali, si applica la sanzione pari al sessanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato con un minimo di euro 300.

Il **comma 6** interviene sull'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 641, in materia di tasse sulle concessioni governative. In particolare, chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa è punito con la sanzione amministrativa del novanta per cento della tassa medesima.

Il **comma 7** introduce una disposizione di mero coordinamento normativo in considerazione dell'abrogazione dell'articolo 42 del d.P.R. 633 del 1972, dall'art. 16, comma 1, lett. a), d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, a decorrere dal 1° aprile 1998.

Infine, il **comma 8**, modifica l'articolo 24, comma 1, della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 (Nuove disposizioni tributarie in materie di assicurazioni private e di contratti vitalizi).

Con le modifiche all'articolo 24 della legge n. 1216 del 1961 si procede a riformare l'apparato sanzionatorio dell'imposta sui premi di assicurazione. Tra le altre, viene fissata al cento per cento dell'imposta dovuta sulle partite non registrate la sanzione per omessa iscrizione nei registri dei premi di partite. L'infedele indicazione dell'imponibile o della specie di assicurazione nei registri dei premi viene fissata al settanta per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata o indicata come soggetta a imposta o dovuta in più per differenza di aliquota. Infine, la sanzione per infedele indicazione dell'imponibile nelle polizze di assicurazione, nei contratti di rendita vitalizia e nelle relative ricevute, viene rimodulata al settanta per cento dell'imposta dovuta sulla somma occultata.

Sono stati eliminati riferimenti a tipologie contrattuali o a adempimenti non più attuali (in quanto successivamente abrogati o, comunque, espunti dall'ambito applicativo del tributo).

Gli importi espressi in lire sono stati espressi in euro.

#### **Articolo 5 ± Disposizioni transitorie e finali**

L'art. 5 dispone che la disciplina, recata dal decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario si applica alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024.

### **3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.**

Il presente decreto legislativo interviene modificando e integrando una serie di disposizioni del decreto legislativo n. 74/2000 nonché dei decreti legislativi n. 471/1997, n. 472/1997 e n. 473/1997.

#### **Con riferimento al decreto legislativo n. 74/2000**

L'art. 1, comma 1, lett. a) ha introdotto all'art. 1, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000, dopo la lettera g-ter, le lettere g- quater e g- quinquies

L'art. 1, comma 1, lett. b), ha sostituito l'art. 10-bis, comma 1 del decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. c), ha sostituito l'art. 10-ter, comma 1 del decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. d), ha modificato l'art. 10-quater, del decreto legislativo n. 74 del 2000, inserendo, dopo il comma 2, il comma 2- bis

L'art. 1, comma 1, lett. e), ha sostituito la rubrica dell'art. 12-bis; ha sostituito il comma 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. f), ha modificato la rubrica dell'art. 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000; ha modificato l'art. 13, comma 3, primo periodo, del decreto legislativo n. 74 del 2000; ha introdotto all'art.13 del decreto legislativo n. 74 del 2000, dopo il comma 3, i commi 3- bis e 3-ter

L'art. 1, comma 1, lett. g) ha modificato il comma 1 dell'art. 13-bis decreto legislativo n. 74 del 2000; ha introdotto il comma 1-bis all'art. 13-bis decreto legislativo n. 74 del 2000; ha modificato il comma 2 dell'art. 13-bis decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. h), ha modificato l'art. 19, comma 2, del decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. i), ha inserito dopo l'art. 20, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000, il comma 1-bis;

L'art. 1, comma 1, lett. l), ha modificato l'art. 21, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 74 del 2000; ha inserito, dopo il comma 2, il comma 2-bis; ho modificato l'art. 21, comma 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000

L'art. 1, comma 1, lett. m), ha inserito, dopo l'art. 21 del decreto legislativo n. 74 del 2000, gli artt. 21-bis e 21-ter

L'art. 1, comma 2, ha inserito, all'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, dopo il comma 3-ter, il comma 3-quater

L'art. 1, comma 3, ha modificato l'art. 32 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

L'art. 1, comma 4, ha modificato l'art. 51 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

L'art. 1, comma 5, ha inserito, dopo l'art. 28-quinquies del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, l'art. 28-sexies

#### **Con riferimento al decreto legislativo n. 471/1997**

L'art. 2, comma 1, lett. a)

- ha modificato l'art. 1, comma 1, primo periodo del decreto legislativo n. 471/1997;
- ha inserito all'art .1 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 1, il comma 1- bis;
- ha modificato l'art. 1, comma 2, primo periodo, del decreto legislativo n. 471/1997
- ha inserito, all'art. 1 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 2, il comma 2-bis;
- ha modificato l'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 471/1997;
- ha abrogato all'art. 1 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 8;

L'art. 2, comma 1, lett. b)

- ha modificato l'art. 2, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471/1997;
- ha inserito all'art. 2 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 1, il comma 1-bis;
- ha modificato l'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 471/1197;
- ha inserito, all'art. 2 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 2, il comma 2.1;
- ha modificato l'art. 2, comma 2-bis, del decreto legislativo n. 471/1997;
- ha abrogato all'art. 2 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3;
- ha modificato l'art. 2, comma 4, del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 2, comma 1, lett. c)

- ha modificato l'art. 5, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471/1997;
- ha soppresso, all'art. 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471/1997, i periodi quarto e quinto;
- ha modificato, all'art. 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471/1997, i periodi sesto e settimo;
- ha inserito, all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 1, il comma 1-bis;
- ha sostituito all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3, secondo periodo;
- ha modificato all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4;
- ha inserito all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 4, il comma 4.1.;
- ha modificato all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4-bis;
- ha modificato all'art. 5 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 5

L'art. 2, comma 1, lett. d)

- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 2;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 2-bis;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3, primo periodo;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4;
- ha sostituito all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 6;
- ha sostituito all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 8;
- ha abrogato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9-bis, primo, secondo e quarto periodo e ha sostituito il terzo periodo;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9-bis.3, primo periodo;
- ha sostituito all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9-bis.3, secondo periodo;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9-bis.3, terzo periodo;
- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 9-ter, primo periodo;
- L'art. 2, comma 1, lett. e)
- ha modificato all' art. 7 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1, primo periodo;
- ha modificato all' art. 7 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3, primo periodo
- ha modificato all' art. 7 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 5, primo periodo;
- L'art. 2, comma 1, lett. f)
- ha modificato all' art. 8 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3-bis;
- ha modificato all' art. 8 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3-ter;
- ha modificato all' art. 8 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3-quater;
- ha modificato all' art. 8 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3-quinquies;
- L'art. 2, comma 1, lett. g)
- ha modificato all' art. 10 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1, primo periodo;
- ha abrogato all' art. 10 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3;
- L'art. 2, comma 1, lett. h)
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 2-quinquies, primo periodo;
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4-bis;
- L'art. 2, comma 1, lett. i)
- ha modificato all' art. 12, del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1, primo periodo;
- ha modificato all' art. 12, del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1, secondo periodo;
- ha inserito, all' art. 12 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 1, i commi 1-bis e 1-ter;
- ha abrogato all' art. 12 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4;
- L'art. 2, comma 1, lett. l)
- ha modificato all' art. 13, del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 1;
- ha sostituito all' art. 13, del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 4;
- ha modificato all' art. 13, del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 5, primo periodo;
- ha soppresso all' art. 13, comma 5, del decreto legislativo n. 471/1997, il secondo periodo;
- ha sostituito all' art. 13, comma 5, del decreto legislativo. n. 471/1997, il terzo periodo;
- ha inserito all' art. 13 del decreto legislativo n. 471/1997, dopo il comma 5, il comma 5-bis;
- L'art. 2, comma 1, lett. m)
- ha abrogato, all' art. 15 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 2-ter

### **Con riferimento al decreto legislativo n. 472/1997**

#### L'art. 3, comma 1, lett. a)

- ha inserito all' art. 2 del decreto legislativo n. 472/1997, dopo il comma 2, il comma 2-bis;

#### L'art. 3, comma 1, lett. b)

- ha sostituito la rubrica dell' art. 3 del decreto legislativo n. 472/1997; ha aggiunto, dopo il comma 3, il comma 3- bis;

#### L'art. 3, comma 1, lett. c)

- ha modificato all' art. 6 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 5-bis; ha aggiunto, dopo il comma 5-bis, il comma 5-ter;

#### L'art. 3, comma 1, lett. d)

- ha modificato l' art. 7, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 472/1997;
- ha modificato l' art. 7, comma 3, primo periodo, del decreto legislativo n. 472/1997;
- ha sostituito all' art. 7 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 4;
- ha modificato l' art. 7, comma 4-bis del decreto legislativo n. 472/1997;

#### L'art. 3, comma 1, lett. e)

- ha sostituito all' art. 11 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 1, primo periodo;
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 3;
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 5;
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 6;
- ha modificato all' art. 11 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 7;
- L'art. 3, comma 1, lett. f)
- ha modificato all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 1;
- ha modificato all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 2;
- ha modificato all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 3;
- ha abrogato all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 4;
- ha sostituito all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 5 e inserito il comma 5- bis;
- ha modificato all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 7;
- ha sostituito all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 8, primo periodo;
- ha inserito all' art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997, dopo il comma 8, il comma 8-bis;
- L'art. 3, comma 1, lett. g)
- ha modificato all' art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997, la lett. b-bis;
- ha modificato all' art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997, la lett. b-ter;
- ha modificato all' art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997, la lett. b-quater;
- ha inserito all' art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997, dopo la lett. b-quater, la lett. b- quinquies;
- ha modificato all' art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997, la lett. c;
- ha inserito, all' art. 13 del decreto legislativo n. 472/1997, dopo il comma 2, il comma 2-bis;
- L'art. 3, comma 1, lett. h)
- ha modificato all' art. 14 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 5-bis;
- L'art. 3, comma 1, lett. i)
- ha modificato all' art. 15 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 2;
- L'art. 3, comma 1, lett. l)
- ha modificato all' art. 16 del decreto legislativo n. 472/1997, i commi 2 e 3;
- L'art. 3, comma 1, lett. m)
- ha modificato all' art. 16-bis, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997;
- ha abrogato l' art. 16-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 472/1997;
- L'art. 3, comma 1, lett. n)
- ha modificato l' art. 17, comma 2, del decreto legislativo n. 472/1997;
- L'art. 3, comma 1, lett. o)
- ha modificato all' art. 21, comma 1, del decreto legislativo n. 472/1997 i nn. 1.1., 1.2. e 1.3.;
- ha modificato all' art. 21 del decreto legislativo n. 472/1997, il comma 2.

#### **Con riferimento al decreto legislativo n. 473/1997**

- L'art. 4, comma 1, lett. a)
- ha modificato l' art. 69, comma 1, primo e secondo periodo del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- L'art. 4, comma 1, lett. b)
- ha modificato l' art. 71, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- L'art. 4, comma 1, lett. c)
- ha modificato l' art. 72, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- L'art. 4, comma 1, lett. d)
- ha modificato l' art. 73, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- L'art. 4, comma 1, lett. e)
- ha modificato l' art. 74, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- L'art. 4, comma 2, lett. a)
- ha modificato l' art. 50, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
- L'art. 4, comma 2, lett. b)
- ha modificato l' art. 50, commi 1 e 3, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
- L'art. 4, comma 2, lett. c)
- ha modificato l' art. 53, commi 1, 2 e 3, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346; ha soppresso all' art 53, comma 4, il secondo periodo;
- L'art. 4, comma 3, lett. a)
- ha modificato l' art. 9, comma 1, lett- a) e b) del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;
- L'art. 4, comma 4, lett. a)

- ha modificato l'art. 25, commi 1, 2 e 3, primo periodo, del decreto legislativo 26 ottobre 1972, n. 642;  
L'art. 4, comma 4, lett. b)
- ha modificato l'art. 26, comma 1, del decreto legislativo 26 ottobre 1972, n. 642;  
L'art. 4, comma 5, lett. a)
- ha modificato l'art. 32, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640;
- ha modificato l'art. 32, comma 2, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640;
- ha modificato l'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640;  
L'art. 4, comma 5, lett. b)
- ha modificato l'art. 33, commi 2 e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640;  
L'art. 4, comma 6, lett. a)
- ha modificato l'art. 9, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641;  
L'art. 4, comma 7
- ha modificato l'art. 38, comma 5, del decreto-legge del 23 febbraio 1995, n. 41;  
L'art. 4, comma 8
- ha modificato all'art. 24, comma 1, della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 decreto-legge del 23 febbraio 1995, n. 41, le lettere a), b), c), d), e), f), g), h), i); soppresso la lett. l); modificato la lett. m), primo e secondo periodo; modificato la lett. n) aggiunto la lett. n-bis).

**4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.**

Non si rilevano profili di incompatibilità con i principi costituzionali.

**5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.**

Non si rilevano profili di incompatibilità con le competenze e le funzioni delle regioni a statuto ordinario e a statuto speciale nonché degli enti locali.

**6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.**

L'intervento normativo è pienamente compatibile con i principi in questione.

**7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.**

È stata verificata l'assenza di rilegificazioni, nonché il rispetto dei criteri di semplificazione normativa.

**8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.**

Non risultano attualmente all'esame del Parlamento progetti di legge vertenti su materia analoga.

**9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.**

Non si è a conoscenza di giudizi di costituzionalità in materia.

Con riferimento alle linee prevalenti della giurisprudenza, si evidenzia come alcune disposizioni del decreto recepiscono alcune indicazioni della giurisprudenza di cassazione. Nello specifico:

- L'art. 1, comma 1, lett. a) del decreto, introduce all'art. 1, comma 1 del decreto legislativo n. 74/2000 la lettera g-quater), la quale fornisce la definizione dei crediti non spettanti e dei crediti inesistenti, recependo, in tal modo, la distinzione effettuata in giurisprudenza tra le due tipologie di crediti (Cass. nn. 34443/2021; 34444/2021; 34445/2021).
- L'art. 2, comma 1, lett. d) del decreto, modificando l'art. 6, comma 6 del decreto legislativo n. 471/1997, - il quale prevede l'applicazione di una sanzione attenuata in misura fissa per le ipotesi di detrazione esercitata dal cessionario/committente con riferimento alle operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad Iva, laddove il cedente/prestatore abbia comunque assolto l'Iva addebitata in rivalsa - recepisce l'indirizzo della Corte di Cassazione ± sentenza n. 8589 del 16 marzo 2022 che, in conformità alle indicazioni della Corte di Giustizia Europea, ammette il diritto alla detrazione dell'Iva effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione realizzata, e non anche di quella semplicemente indicata in fattura.
- L'art. 2, comma 1, lett. d) del decreto, modificando l'art. 6, comma 8 del decreto legislativo n. 471/1997 ± che sanziona il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente ± recepisce la giurisprudenza della Cassazione (Cass. 37255/2022, 27669/2022, 23256/2018, 15303/2015, 1306/2016,

26183/2014), secondo cui, oltre alla verifica che la fattura sia stata emessa, il controllo richiesto al cessionario o al committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati nell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

- L'art. 2, comma 1, lett. a), del decreto, introducendo all'art. 2 del decreto legislativo n. 471/1997 il comma 2- bis, - il quale prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, sia esclusivamente a carico della società o ente- recepisce la giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti (Cass. n. 3343/2022).

- L'art. 3, comma 1, lett. b) del decreto, introducendo all'art. 3, del decreto legislativo n. 472/1997 il comma 3- bis ± il quale statuisce che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata al principio di proporzionalità e offensività ± recepisce la giurisprudenza id legittimità in materia (Cass. 4806/2021, 18367/2021, 14795/2022, 35585/2022).

- L'art. 3, comma 1, lett. d) del decreto, modificando il comma 3 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 472/1997 ± il quale prevede l'aumento della sanzione- fino al doppio in caso di recidiva ± recepisce gli orientamenti giurisprudenziali in tema id recidiva e di violazioni della stessa indole (Cass. nn. 1181/2020; 19875/2020; 13742/2019; 13330/2019; 13329/2019).

- L'art. 3, comma 1, lett. d) del decreto, modificando il comma 4 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 472/1997 ± il quale prevede una riduzione fino ad un quarto della sanzione applicabile, ovvero l'aumento fino alla metà nei casi di particolare gravità della violazione - recepisce la sentenza della Corte costituzionale n. 46/2023 in tema di proporzionalità.

## **PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE**

### ***10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.***

L'intervento normativo non presenta profili di incompatibilità con l'ordinamento dell'Unione europea.

### ***11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.***

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione sulle materie oggetto della legge.

### ***12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.***

Le norme non presentano profili di incompatibilità con gli obblighi internazionali.

### ***13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.***

Non si è a conoscenza della pendenza id giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

### ***14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.***

Non risultano pendenti giudizi dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle medesime o analoghe materie.

### ***15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.***

Non risultano indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione europea.

## **PARTE III. ELEMENTI DI QUALITÀ SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO**

### ***1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.***

Non vengono introdotte nuove definizioni normative che non appartengano già al linguaggio tecnico-giuridico di settore.

### ***2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.***

I riferimenti normativi sono correttamente riportati, tenendo conto delle modificazioni e integrazioni subite nel tempo dai medesimi.

**3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.**

Si fa presente che nello schema di decreto legislativo in esame è stata utilizzata la tecnica della novella legislativa.

**4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.**

Si segnalano le seguenti abrogazioni esplicite:

L'art. 2, comma 1, lett. a) abroga il comma 8 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 2, comma 1, lett. b) abroga il comma 3 dell'art. 2 del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 2, comma 2, lett. d) abroga il comma 9 dell'art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 2, comma 1, lett. g) abroga il comma 3 dell'art. 10 del decreto legislativo n. 471/1997, il comma 3;

L'art. 2, comma 1, lett. i) abroga il comma 4 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 2, comma 1, lett. m) abroga il comma 2-ter dell'art. 15 del decreto legislativo n. 471/1997;

L'art. 3, comma 1, lett. f) abroga il comma 4 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472/1997;

L'art. 3, comma 1, lett. m) abroga l'art. 16-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 472/1997.

**5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.**

Le norme dello schema di decreto non producono effetti di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o di deroga rispetto alla normativa vigente.

**6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.**

Non sono presenti deleghe aperte sul medesimo analogo oggetto.

**7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.**

L'art. 1, comma 5, del presente decreto ha inserito nel corpo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo l'art. 28-quinquies, l'art. 28-sexies, rubricato <sup>a</sup>Compensazioni di crediti con somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati<sup>o</sup>, il cui comma 3 prevede che <sup>a</sup>Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022. I termini e le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo sono stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo<sup>o</sup>.

**8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.**

Per la valutazione degli impatti economico-finanziari derivanti dalle disposizioni previste dal provvedimento sono stati utilizzati i dati e le informazioni rivenienti dalle banche dati nella disponibilità dell'amministrazione finanziaria; non si ritengono necessarie ulteriori elaborazioni statistiche.



## ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE (A.I.R.)

**Provvedimento:** *Schema di decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale.*

**Amministrazione competente:** Ministero dell'economia e delle finanze

**Referente AIR:** Ufficio legislativo finanze.

### SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Il presente decreto legislativo nell'attuare la riforma del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e 472 e del sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 473, si inquadra nell'ambito dell'intervento complessivo di revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, previsto dalla legge 9 agosto 2023, n. 111 che delega il Governo alla riforma del sistema fiscale secondo i principi e criteri direttivi ivi stabiliti. Inoltre, è stato modificato l'articolo 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale (decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271) e gli articoli 32 e 51 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

La riforma è diretta ad attuare i principi contenuti nell'articolo 20 della legge delega dedicato alle sanzioni. L'obiettivo principale del disegno di riforma è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali ed imprese estere.

In particolare:

**L'articolo 1 (Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali) dispone le modifiche al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74** recante la *"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"*. La riforma è stata disposta in attuazione dell'articolo 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 che impegna il Governo ad osservare una serie di principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali. Nello specifico, la riforma del sistema sanzionatorio penale è diretta ad attuare i principi contenuti all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1, numero 3 e numero 5 e i principi contenuti nel medesimo articolo 20, comma 1, lettera b) della legge delega. L'obiettivo di cui all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1, è quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*. Ulteriore finalità perseguita dal medesimo articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. L'intento è quello di adeguare i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti. Si tratta di armonizzare i termini di estinzione per beneficiare della non punibilità o delle attenuanti di cui sopra con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale. Inoltre, si prevede che, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, nei procedimenti tributari relativi a fatti materiali accertati in sede dibattimentale che erano già stati oggetto di precedenti procedimenti, qualora questi ultimi si fossero conclusi con sentenza definitiva di assoluzione perché il fatto non sussisteva o perché l'imputato non lo aveva commesso, tali sentenze faranno stato per quanto riguarda l'accertamento dei fatti medesimi.

Infine, l'obiettivo perseguito dal legislatore all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5, consiste nell'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta.

La lettera b), fissa criteri e principi da adottare per le sole sanzioni penali e individua due criteri direttivi. Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili. Il secondo criterio direttivo è di dare

specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

**L'articolo 2 dispone le modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.** Tali modifiche attuano i principi contenuti nell' articolo 20 della legge delega e, in particolare, quelli di cui alla lett. a) n. 1 che individua come criterio quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*; quelli di cui alla lettera a) n. 5 che individua come criterio quello di introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa, anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti; quelli di cui alla lett. c) n. 1 che persegue il fine di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurre il carico e allinearle agli standard di altri Paesi europei. In tale ottica, sono state parzialmente riviste le sanzioni amministrative. Nel caso di sanzioni applicate in modo proporzionale è stata, inoltre, eliminata la possibilità per gli uffici dell' Amministrazione finanziaria di applicare la sanzione base da un minimo a un massimo. È stata comunque rispettata una gradualità delle sanzioni, sulla base della gravità o delle circostanze connesse alla violazione, applicando aumenti o riduzioni della sanzione base. Per le sanzioni in misura fissa è stata, invece, mantenuta la possibilità di applicare le sanzioni da un minimo a un massimo.

**L'articolo 3 dispone le modifiche al decreto legislativo n. 472 del 1997.** La riforma attua i principi indicati nel citato art. 20 della legge delega con riferimento ai criteri stabiliti alle seguenti lettere:

- lett. a) n. 1 che individua come criterio quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*;
- lett. a) n. 5 che individua come criterio quello di introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa, anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti;
- lett. c) n. 1 che individua come criterio quello di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurre il carico e allinearle agli standard di altri Paesi europei;
- lett. c) n. 2 che individua come criterio direttivo quello di assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni. Quest' ultima finalità viene esplicitamente collegata ad una revisione dell' istituto del ravvedimento, che comporti una graduazione della riduzione delle sanzioni che risulti coerente con quanto previsto al precedente numero 1);
- lett. c) n. 3 il quale stabilisce che la maggiorazione delle sanzioni per recidiva sia inapplicabile prima della definizione del giudizio sulle precedenti violazioni. Inoltre, si prevede una revisione delle ipotesi stesse di recidiva;
- lett. c) n. 4 prefigura una revisione della disciplina del concorso formale e della continuazione, che ne estenda l'applicazione alle misure deflattive e, in generale, la armonizzi con i principi recati dalle precedenti indicazioni;
- lett. c) n. 5, tale lettera richiamandosi allo Statuto del Contribuente il cui articolo 10 si occupa di tutela dell'affidamento e della buona fede nonché di errori del contribuente, prevede l' esclusione dall' applicazione delle sanzioni qualora ricorrano due condizioni; la prima è che la violazione dipenda da obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente paghi l'imposta dovuta, la seconda è che il contribuente intenda adeguarsi alle indicazioni elaborate dall' Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e, a tal fine, egli presenti un' apposita dichiarazione integrativa.

**L'articolo 4 dispone la revisione delle sanzioni amministrativa in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti (in sostanza la riforma delle violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo n. 473 del 1997)**

La riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, è diretta all' attuazione dei principi indicati nell' art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo

adeguamento al principio del *ne bis in idem*<sup>o</sup>, nonché di <sup>a</sup> migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei<sup>o</sup> e riguarda, in particolare:

- all' articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d), e) - la modifica degli articoli da 69 a 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;
- all' articolo 4, comma 2, lettere a), b), c), la modifica degli articoli da 50 a 53 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni;
- all' articolo 4, comma 3, lettere a) e b) la modifica dell' articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 347 - Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale;
- all' articolo 4, comma 4, lettere a) e b) la modifica degli articoli 25 e 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 642 - Disciplina dell'imposta di bollo;
- all' articolo 4, comma 5, lettere a) e b) la modifica degli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 - Imposta sugli spettacoli;
- all' articolo 4, comma 6, lettere a) e b) la modifica dell' articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 641 - Disciplina delle tasse sulle concessioni governative;
- all' articolo 4, comma 7, la modifica dell' articolo 38 decreto-legge del 23 febbraio 1995 n. 41- Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse -Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (regime del margine);
- all' articolo 4, comma 8, lettere da a) a o) la modifica dell' articolo 24 della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 - Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi.

Per quanto riguarda il sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 si ripropongono le stesse motivazioni formulate a proposito del sistema sanzionatorio di cui al decreto legislativo n. 471 del 1997. Tuttavia, per i tributi in questione risulta più frequente, in ragione della loro tradizione e della normativa vigente, la previsione di sanzioni espresse in numerario e non ancorate alla entità del tributo. Al criterio suddetto, si deroga, oltre che per esigenze di arrotondamento, anche nei casi in cui si è ritenuto prevalente l'esigenza di assicurare un trattamento sanzionatorio equivalente a quello previsto per altri tributi (imposte dirette ed IVA).

## **1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE**

L'obiettivo principale del disegno di riforma è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei, anche al fine di attrarre capitali ed imprese estere.

In particolare, con l' articolo 20 della legge delega il Governo si è impegnato ad osservare una serie di principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali. Le problematiche da affrontare sono specificate, dunque, negli stessi principi e criteri direttivi contenuti nella legge delega per la cui attuazione sono state effettuate modifiche e introdotte nuove disposizioni sia nel decreto legislativo n. 74 del 2000 in materia di sanzioni penali, sia nei decreti legislativi n. 471 e 472 del 1997 in materia di sanzioni amministrative, sia sul sistema di violazioni e sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo n. 473 del 1997.

In dettaglio, gli interventi normativi di attuazione sono sintetizzabili, come segue:

### **L'articolo 1, attua la riforma del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74**

#### **Articolo 1, comma 1**

In attuazione del criterio di delega di cui all' articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5), *l'articolo 1, comma 1, lettera a)* introduce la definizione di <sup>a</sup>crediti non spettanti<sup>o</sup> e di <sup>a</sup>crediti inesistenti<sup>o</sup>. Il legislatore intende delineare un quadro normativo chiaro in merito agli elementi costitutivi delle due fattispecie di reato punite all' articolo 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. I crediti inesistenti vengono individuati in quelli per i quali difettano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi; i

crediti non spettanti vengono definiti come quelli diversi dagli inesistenti, in quanto fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre che utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella prevista.

Sono esclusi dalla definizione di <sup>a</sup> non spettanza<sup>o</sup> i crediti per i quali difettino adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che non siano previsti a pena di decadenza.

Con le lettere b) e c) si interviene sulla disciplina dei <sup>a</sup>reati riscossivi<sup>o</sup>, ovvero l'omesso versamento di ritenute e l'omesso versamento di IVA, attraverso un coordinamento della punibilità con i piani di estinzione dei debiti tributari.

L'intervento attua il criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3), teso a *«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (1/4) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»*.

Viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti una condizione obbiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b).

Il reato, dunque, non sarà punibile fintantoché non sia in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 e sempre che il contribuente non incorra in decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, salvo che, in tal caso, l'ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a euro cinquantamila (per il reato di cui all'art. 10-bis) e settantacinquemila (per il reato di cui all'articolo 10-ter).

Al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte, e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, è stato previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituto di imposta o IVA).

Il reato sarà punibile al ricorrere delle condizioni obbiettive di nuova introduzione, con conseguente insorgenza solo a quella data dell'obbligo di denuncia, da parte dell'Agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di finanza, all'autorità giudiziaria.

*L'articolo 1, comma 1, lettera d)* modifica l'articolo 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000 rubricato <sup>a</sup> indebita compensazione<sup>o</sup>, con l'inserimento, dopo il comma 2, del comma 2-bis, al fine di prevedere la non applicabilità della sanzione prevista al comma 1 dell'articolo 10-quater per coloro che utilizzano in compensazione crediti non spettanti <sup>a</sup> *se anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obbiettiva incertezza in ordine agli elementi costitutivi della fattispecie<sup>o</sup>*. Le condizioni di obbiettiva incertezza sono quelle che vertono, tra l'altro, su questioni tecniche e qualificatorie rinvenibili anche in documenti extra-normativi al di fuori di quelli di prassi.

La disposizione è prevista proprio in attuazione del principio di delega di cui all'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5, al fine di introdurre nel sistema una più rigorosa distinzione, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta.

*L'articolo 1, comma 1, lettera e)* interviene all'articolo 12-bis del decreto legislativo 74 del 2000, rubricato <sup>a</sup> Confisca<sup>o</sup> sostituendo il comma 2. In particolare, nuovo comma 2 dispone che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione e il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.

La modifica è disposta in attuazione del principio di delega di cui all'articolo articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3), teso a *«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario (1/4) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»*. Fa eccezione il caso in cui sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale che si può desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del

reo, tenuto anche conto della gravità del reato. Conseguentemente la rubrica viene modificata con l'aggiunta del riferimento al sequestro («Sequestro e confisca»).

*L'articolo 1, comma 1, lettera f)*, ispirato al medesimo criterio di delega di cui alla disposizione che precede, interviene sulla causa di non punibilità prevista all'articolo 13 del decreto legislativo 74 del 2000 e, in particolare, prevede l'inserimento dopo il comma 3, dei commi *3-bis* e *3-ter*.

Il nuovo comma *3-bis* prevede che i reati di cui agli articoli *10-bis* *«Omesso versamento di ritenute dovute o certificate»* e *10-ter* *«Omesso versamento di IVA»*, non sono punibili se l'omesso pagamento è causato dalla sopravvenuta impossibilità di effettuarlo e non dipenda da un fatto imputabile all'autore, anche avuto riguardo ai fattori indicati di cui il giudice deve tenere conto, ovvero: la condizione di crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei clienti, la non esperibilità di misure idonee a fronteggiare la crisi. Il nuovo comma *3-ter* prevede, ai fini della valutazione della non punibilità per particolare tenuità ai sensi dell'articolo 131-bis c.p., la valorizzazione di quattro indici: i) l'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità; ii) l'estinzione dell'obbligazione tributaria oggetto di rateizzazione iii) l'entità del debito residuo rispetto all'imposta evasa; iv) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 3 del d.lgs. 14/2018 (CCII).

*L'articolo 1, comma 1, lettera g)* prevede alcune modifiche all'articolo *13-bis* del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *«Circostanze del reato»*.

In particolare, il nuovo comma 1 dell'articolo *13-bis* dispone la diminuzione fino alla metà delle pene per i delitti di cui al decreto legislativo 74 del 2000 e la non applicabilità delle pene accessorie ex articolo 12, se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, compreso di sanzioni amministrative e interessi, è estinto o in fase di estinzione in quanto è stato dilazionato mediante rateizzazione, anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento.

Il nuovo comma *1-bis*, in tal caso, dispone la sospensione del processo per un anno, salva la preventiva comunicazione di estinzione del debito, o decadenza dalla rateazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, e la possibilità per il giudice di sospendere per tre mesi la nuova decorrenza, ed eventualmente prorogare la sospensione per ulteriori tre mesi, quando ciò sia necessario a consentire l'integrale pagamento del debito. Anche tale modifica realizza il criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3), teso ad adeguare *«i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»*. Il comma 2 dell'articolo 13 viene quindi coordinato con le modifiche introdotte, esplicitando come l'accesso al patteggiamento per i delitti tributari sarà comunque possibile solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, sia stato estinto, nonché quando ricorra il ravvedimento operoso.

*L'articolo 1, comma 1, lettera h)* modifica l'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *«Principio di specialità»* che disciplina il concorso tra norme penali e norme tributarie.

La nuova formulazione prevede che quando uno stesso fatto materiale, riferito allo stesso soggetto, è punito da una delle disposizioni del titolo II (Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte) e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione penale quale norma speciale. Tali modifiche si ispirano al criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*. In particolare, si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'articolo 21, comma *2-bis* di nuova previsione, secondo cui, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'articolo *25-quinquies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'articolo 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

*L'articolo 1, comma 1, lettera i)* modifica l'articolo 20, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato *«Rapporti tra procedimento penale e processo tributario»*, con la previsione di un nuovo comma *1-bis*. La modifica è finalizzata a recepire il criterio di delega di cui all'articolo 20, comma 1, lettera b), n. 2) che prevede di *«attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto»*.

Con l'introduzione della nuova disposizione le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato, fermo restando il libero convincimento del giudice.

L'articolo 1, comma 1, lettera l) del presente decreto apporta modificazioni all'articolo 21, del decreto legislativo 74 del 2000 rubricato " *Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*". Le modifiche sono finalizzate a recepire il criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

Nella sostanza rappresentano lo svolgimento procedimentale dell'articolo 19 e riprendono, per darne coerenza sistematica, le disposizioni dei successivi articoli 21-*bis* e 21-*ter*. Inoltre, dopo il comma 2, è inserito il comma 2-*bis* il quale dispone che la disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25- *quinqüesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

All'articolo 1, comma 1, lettera m) con l'inserimento nel decreto legislativo n. 74 del 2000 dei nuovi articoli 21-*bis* e 21-*ter* vengono disciplinati, rispettivamente, l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e l'applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative, rafforzando l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio *ne bis in idem* (criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1), con cui il legislatore propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*).

In particolare, l'articolo 21-*bis* rubricato " *Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*" dispone che 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. La sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa; in tal caso è previsto la concessione di un termine al pubblico ministero (non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione) per il deposito di osservazioni, scaduto il quale i giudici decidono la causa conformandosi alla sentenza penale, qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Il nuovo articolo 21-*ter* rubricato " *Pluralità di procedimenti e criterio compensativo del trattamento sanzionatorio*" introduce nel sistema punitivo tributario il divieto *del bis in idem* sostanziale inteso in senso proprio: il primo comma dispone che quando, per lo stesso fatto, è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

Nella stessa prospettiva vengono modificati:

- **al secondo comma, dell'articolo 1**, l'articolo 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale mediante l'inserimento di un comma 3- *quater* il quale dispone che il pubblico ministero che esercita l'azione penale per i delitti previsti nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ha l'onere di informare, dando notizia della imputazione, la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

- **ai commi 3 e 4 dell'articolo 1:**

- l'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria;
- corrispondentemente, l'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da

parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-  
quater, del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo anche al  
competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della  
violazione tributaria.

#### **Articolo 1, comma 5**

La disposizione è diretta ad attuare il principio contenuto nell'articolo 20, comma 1, lettera a), n. 2, della  
legge delega che consiste nel valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e/o  
interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi dei soggetti i  
quali hanno crediti nei confronti delle amministrazioni statali, certificati tramite l'apposita piattaforma dei  
crediti commerciali, per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta.

In attuazione di tale principio, con l'articolo 1, quarto comma, viene introdotto dopo l'articolo 28-  
*quinquies* del D.P.R. n. 602 del 1973, l'articolo 28-*sexies* con il quale si stabiliscono le condizioni e le  
modalità di compensazione, da parte di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle  
amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, di effettuare la compensazione  
con le sanzioni e gli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati.

In particolare, il comma 1, stabilisce che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle  
amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su  
specificata richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, del decreto legislativo 9  
luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle  
entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi  
regolarmente dichiarati

Il comma 2 stabilisce che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo  
dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli  
interessi oggetto della compensazione medesima.

Infine, il comma 3 stabilisce che i termini e le modalità di attuazione della norma sono stabiliti con  
apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 180 giorni dall'entrata in  
vigore del presente decreto legislativo.

#### **Articolo 1, comma 6**

Infine, l'articolo 1, comma 6, prevede che le disposizioni di cui agli articoli 12 - *bis*, comma 2 e 13- *bis*,  
comma 1 e 1-*bis* del decreto legislativo n. 743 del 2000, come modificati si applicano anche quando il  
debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito della regolarizzazione effettuata ai  
sensi dell'articolo 1, commi da 174 a 178 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. Ravvedimento  
speciale).

#### **L'articolo 2 dispone le modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**

**L'articolo 2, comma 1, lettere a), b) e c) apporta modifiche agli articoli 1, 2 e 5 del decreto  
legislativo n. 471 del 1997** in attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge n. 111 del  
2023, ove tra i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario,  
amministrativo e penale, vengono inseriti, da un lato, la razionalizzazione del sistema sanzionatorio  
amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del  
completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*; e dall'altro lato, specificamente per le sanzioni  
amministrative, il miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e  
riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

In tale ottica, sono state parzialmente riviste le sanzioni amministrative. Nel caso di sanzioni applicate in  
modo proporzionale è stata, inoltre, eliminata la possibilità per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria  
di applicare la sanzione base da un minimo ad un massimo. È stata comunque rispettata una gradualità delle  
sanzioni, sulla base della gravità o delle circostanze connesse alla violazione, applicando aumenti o  
riduzioni della sanzione base. Per le sanzioni in misura fissa è stata, invece, mantenuta la possibilità di  
applicare le sanzioni da un minimo ad un massimo.

In particolare, **per il caso di omessa presentazione della dichiarazione** ai fini dell'imposta sui redditi e  
dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) (**articolo 1, comma 1**), **viene stabilita la sanzione  
fissa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute**, invece della sanzione variabile dal  
centoventi al duecentoquaranta per cento. Quando non sono dovute imposte, restano invariate le sanzioni



applicabili (da 250 a 1.000 euro) che possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Viene inoltre, introdotto **il nuovo comma 1-bis** ai sensi del quale, se la dichiarazione omessa è presentata oltre i novanta giorni, ma non oltre i termini di decadenza stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo (se non sono dovute imposte, si applicano il secondo e terzo periodo del comma 1). Di analogo tenore sono **le modifiche apportate al comma 2 in materia di dichiarazione infedele: la sanzione amministrativa** applicabile è stabilita nella misura fissa del settanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di centocinquanta euro (in luogo di quella variabile dal novanta al centottanta per cento); inoltre, **con il nuovo comma 2-bis** si prevede che, se il contribuente che ha presentato una dichiarazione infedele è parimenti a quello che l'ha omessa) si attiva per presentare una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio (se non sono dovute imposte, si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo, ovvero 150 euro). **Ai sensi del comma 3**, la sanzione di cui al comma 2 viene aumentata dalla metà al doppio (invece che della metà, come precedentemente) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

**Il comma 8** relativo all'aumento di un terzo per le violazioni riguardanti i redditi prodotti all'estero è abrogato.

Nella sostanza, le modifiche apportate con l'introduzione dei commi 1-bis e 2-bis prevedono uno specifico trattamento sanzionatorio quando il contribuente ± pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione dei redditi o avendo presentato una dichiarazione infedele ± si attivi per presentare comunque la dichiarazione omessa (e cioè quella tardiva oltre i 90 giorni) ovvero una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici.

**Modifiche simili sono previste per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 471/1997 e per le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, di cui all'articolo 5 del D.lgs n. 471 del 1997.**

In generale, dunque, nel rispetto dei principi della delega, che richiedono che sia assicurato un trattamento sanzionatorio proporzionato alla violazione compiuta e che tenga conto anche della personalità del trasgressore e delle azioni compiute per disvelare e rimuovere l'errore commesso, le nuove disposizioni prevedono che in presenza di una dichiarazione comunque presentata e liquidabile nell'ambito del controllo automatizzato ex articolo 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 o 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 ± sia essa tardiva oltre il limite o integrativa ± il controllo formale sia eseguito dagli uffici, e la sanzione applicabile sia quella dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, da calcolarsi sulle imposte dovute in misura aggravata, così da punire non solo gli omessi versamenti delle imposte emergenti dalle dichiarazioni, ma anche l'errore dichiarativo commesso. Le modifiche garantiscono, dunque, la gradualità delle sanzioni rispetto alle diverse condotte tenute e alla diversa gravità delle violazioni commesse, incentivando la correzione spontanea delle violazioni da parte dei contribuenti e favorendo così l'emersione, sebbene tardiva, di imponibili non dichiarati. La sanzione proporzionale più grave si applica alle ipotesi di omissione o infedeltà constatata in sede di accertamento.

**L'articolo 2, comma 1, lettera d) modifica l'articolo 6** (*Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione, e individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*) del decreto legislativo n. 471 del 1973 in attuazione dell'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge delega n. 111 del 2023. Tali principi individuano rispettivamente come criteri per la riforma delle sanzioni quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem* e quello di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurre il carico e allinearle agli standard di altri Paesi europei.

Pertanto, **all'articolo 6, comma 1**, è stata prevista un'unica sanzione proporzionale (in luogo della sanzione variabile dal novanta al centottanta per cento) nella misura del settanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato. Analogamente, è sostituita la sanzione di cui all'articolo 6, comma 2 (applicabile al cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'operazione contabile), non più nella misura variabile dal cinque al dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, bensì fissata nella misura proporzionale del cinque per cento degli stessi.

Sulla base dei medesimi principi sono state apportate modifiche ai **commi 2-bis, 3 e 3-bis con la riduzione delle sanzioni ivi previste**.

**Al comma 6**, che disciplina il trattamento sanzionatorio di chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, viene ridotta la sanzione amministrativa applicabile, che passa dal novanta al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta; inoltre, viene riformulata la parte del comma in esame in cui si disciplina il trattamento sanzionatorio per i casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore. In particolare, la modifica intende recepire la specifica previsione contemplata dall'articolo 20, comma 1, lettera c, numero 1) della legge delega, laddove è chiesto di attenuare il carico sanzionatorio, estendendo l'applicazione della sanzione in misura fissa anche alle ipotesi di detrazione esercitata dal cessionario/committente con riferimento ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad IVA, laddove il cedente/prestatore abbia comunque assolto l'IVA addebitata in rivalsa. Al contempo, si intende recepire l'indirizzo della Corte di Cassazione ± sentenza n. 8589 del 16 marzo 2022 (richiamata dalla sentenza n. 32900 del 8 novembre 2022) ± che, in conformità alle indicazioni della Corte di Giustizia Europea, ammette il diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere, e non anche di quella semplicemente indicata in fattura. Pertanto, si prevede che in caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Nelle ipotesi di cui al precedente periodo, salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. In un'ottica di proporzionalità, viene previsto che la sanzione sia disapplicata quando la violazione ha dato luogo ad una infedeltà dichiarativa, cui si applica la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4.

In modo similare, **con riguardo al comma 8 dell'articolo 6** ± che sanziona il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente ± viene riformulato il testo in modo da recepire la giurisprudenza consolidata della Cassazione (Cass 37255/2022, 27669/2022, 23256/2018, 15303/2015, 1306/2019, 26183/2014) secondo cui il controllo richiesto al cessionario o al committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura, e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile. Pertanto, la riformulazione della norma prevede che il cessionario o committente sia punito, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250 (in luogo del cento per cento per cento), sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite a titoli di non imponibilità o esenzione derivati da requisiti soggettivi dello stesso emittente.

**Ulteriori modifiche sono apportate ai commi 9-bis, 9-bis.3 e 9-ter.**

Il comma 9-bis, che sanziona il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'operazione contabile. In particolare, si riduce da 20.000 a 10.000 euro la sanzione massima applicabile, nonché si fissa al cinque per cento l'aumento da applicare nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità; inoltre, al fine di allineare il comma 9-bis

con il precedente comma 6, si prevede che resti ferma l'applicazione della sanzione prevista dal comma 6 primo periodo con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o committente, salvo quando la violazione abbia determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4. Si vuole, così, eliminare la distorsione contenuta nella norma attuale che punisce due volte l'indebita detrazione dell'imposta (una volta quale violazione autonoma, una volta all'interno dell'adempimento dichiarativo)

Ancora, viene modificato il comma 9-bis.3 relativo all'ipotesi in cui il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta: oltre a un aggiornamento del rinvio all'attuale norma che legittima il rimborso dell'IVA non dovuta (art. 30-ter del d.P.R. n. 633 del 1972), la disposizione è stata integrata al fine di confermare l'interpretazione amministrativa secondo cui il meccanismo di neutralizzazione dell'errore, disciplinato dal primo periodo del comma in esame (per cui, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle stesse) si applica sia alle operazioni inesistenti astrattamente esenti, non imponibili e non soggette, sia a quelle astrattamente imponibili, ferma restando, per tali ultime violazioni, l'applicazione al cessionario/committente di una sanzione parametrata all'imponibile in misura pari al cinque per cento in luogo dell'attuale dal cinque al dieci per cento. Con riferimento alle operazioni inesistenti astrattamente imponibili, resta fermo il limite disposto dall'ultimo periodo che nega il diritto a detrazione e dispone l'applicazione della sanzione di cui al comma 6, primo periodo, laddove l'operazione inesistente sia realizzata in un contesto di frode.

Infine, al comma 9-ter viene fissata al dieci per cento del corrispettivo dell'acquisto non documentato la misura (prima variabile dal dieci al venti per cento) della sanzione applicabile al cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 633/1972, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere.

**L'articolo 2, comma 1, lettere da e) a h)** coerentemente con i criteri di delega di cui all'articolo 20, lett. a), n. 1, e lett. c), n. 1, della legge delega sono state ridotte o rimodulate le sanzioni amministrative di cui all'articolo 7 (Violazioni relative alle esportazioni), all'articolo 8 (Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni), all'articolo 10 (violazione degli obblighi degli operatori finanziari) e all'articolo 11 (Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto). **In particolare, con riferimento all'articolo 11** sono stati modificati i commi 2-*quinquies* e 4-*bis* dell'art. 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il comma 2-*quinquies* prevede, laddove l'omessa o tardiva trasmissione ovvero la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, una sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. Inoltre, viene esclusa espressamente l'applicazione dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di concorso di violazioni e di continuazione.

Ai fini della modifica il legislatore ha ritenuto che, fermo restando la necessità di prevedere un trattamento differenziato per chi commette un'unica violazione e chi omette sistematicamente di adempiere all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, conservando, quindi, la preclusione rispetto all'operatività dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fosse opportuno introdurre una soglia massima, pari a euro 1000, al di sopra della quale non può estendersi il cumulo materiale delle sanzioni, in ipotesi di reiterati inadempimenti agli obblighi di trasmissione telematica dei corrispettivi che non abbiano inciso sulla corretta liquidazione dell'IVA.

Tale soglia è coerente con quanto disciplinato ai commi 2-*bis* e 2-*quater* del medesimo art. 11 per le violazioni in materia di <sup>a</sup>spesometro<sup>o</sup> ed <sup>a</sup>esterometro<sup>o</sup>.

Nel comma 4-*bis* del medesimo articolo 11 è stata diminuita da 50.000 a 30.000 euro, la sanzione massima applicabile.

**L'articolo 2, comma 1, lettera i)** modifica l'articolo 12 del decreto legislativo n. 471 del 1997, che disciplina il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di Imposte dirette e IVA, tali modifiche attuano l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1 e lettera c), numero 1 della legge delega.

In particolare, **al comma 1** viene eliminato il riferimento alla sanzione edittale minima e massima e vengono, inoltre, innalzati i limiti temporali; si introduce **il comma 1-bis** secondo cui le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui al comma 1 sono ridotte alla metà quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale di cui al decreto legislativo 21 febbraio 2024 n.13, non accolta dal contribuente pur in presenza dei requisiti normativamente previsti. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano. La disposizione di cui al comma 1-bis, (ai sensi del successivo comma 1-ter) si applica anche nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 7, comma 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dei soggetti che decadono dal regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

**L'articolo 2, comma 1, lettera l) modifica l'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997** in materia di ritardati o omessi versamenti diretti o altre violazioni in materia di compensazione). Le modifiche sono disposte in attuazione dell'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1 e lettera c), numero 1 della legge delega, al fine di una razionalizzazione delle sanzioni amministrative e penali - in tale ottica le modifiche all'articolo 13, commi 4, 5 e 5-bis, vanno lette in combinazione con quelle effettuate all'art. 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - e una rimodulazione del carico sanzionatorio che garantisce maggiore proporzionalità. Inoltre, le modifiche all'articolo 13 attuano l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 5) della medesima legge delega, nella parte in cui (commi 4, 5 e 5-bis) viene introdotta una più rigorosa distinzione tra compensazione indebita di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti, sulla base dei principi di diritto fissati dalla Corte di Cassazione nelle più recenti pronunce (Cass. nn. 34443/2021, 34444/2021, 34445/2021).

**Nel comma 1 dell'articolo 13**, viene diminuita (dal trenta al venticinque per cento di ogni importo non versato) la sanzione per chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati. **Il comma 4 fissa**, analogamente a quanto disposto dal comma 1, una sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione, seppure non spettante. Il credito non spettante viene definito tale in quanto fondato sulla base di fatti reali ma non rientrante nella disciplina attributiva per il difetto di elementi o qualità prescritte. Sono inoltre considerati non spettanti i crediti utilizzati in misura superiore a quella prevista o in violazione delle modalità di utilizzo dettate dalle leggi vigenti. Il comma 4 prevede, infine, che il credito sia considerato comunque spettante, con applicazione di una sanzione fissa di 250 euro, se fondato su fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzato in misura e modalità stabilite dalla medesima ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale.

La norma prevede inoltre, **al comma 5**, una sanzione al settanta per cento per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, ovvero quelli per i quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. È, infine, previsto un aumento della sanzione dalla metà al doppio per quelli connotati da particolare insidiosità, in quanto i fatti materiali posti a fondamento dello stesso sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici (comma 5-bis).

L'articolo 2, comma 1, lettera m) modifica l' **articolo 15 del decreto legislativo n. 471 del 1973** e dispone l'abrogazione del comma 2-ter che prevedeva una sanzione legata alla mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dei controlli di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

### **Articolo 3 ± modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**L'articolo 3, comma 1, lettere a) e b)** modifica gli **articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997**. Tali modifiche sono finalizzate ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati*

europ<sup>e</sup>. **Le modifiche all'articolo 2** recepiscono sia il contenuto dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, il quale prevede che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*, sia principi fissati dalla giurisprudenza in tema di società ed enti costituiti ai fini illeciti (cfr. Cassazione n. 33434/2022). In particolare, **l'introduzione del comma 2-bis** ha ad oggetto l'imputazione delle sanzioni amministrative agli enti collettivi. In conformità a quanto già previsto per le persone fisiche, per le quali la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, si prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, è esclusivamente a carico della società o ente, salva, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Nel caso in cui si dimostri che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto.

Per quanto riguarda **la modifica dell'articolo 3**, in attuazione del principio di miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, viene aggiornata la rubrica e introdotto, nel corpo dell'art. 3, il comma 3-bis, il quale statuisce che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata al principio di proporzionalità e offensività. La modifica recepisce la giurisprudenza di legittimità in materia (Cass. 4806/2021, 18367/2021, 14795/2022, 35585/2022), imponendo il principio di proporzionalità di tenere conto anche delle mutate condizioni di rilevanza sanzionatoria del fatto (ad es., l'abbassamento dei limiti alla compensazione dei crediti).

**L'articolo 3, comma 1, lettera c)** interviene **sull'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997** che disciplina le cause di non punibilità. La modifica è finalizzata ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1 e lett. c) n. 5 della legge delega che richiedono, rispettivamente di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta”*.

In attuazione del principio di proporzionalità, viene modificato il comma 5-bis dell'art. 6 del D. Lgs. n. 472/1997, prevedendo che non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.

Con l'introduzione del comma 5-ter, il legislatore delegato interviene al fine di attuare il principio contenuto nell'art. 20, lett. c) n. 5 della legge delega, prevedendo che non è punibile il contribuente che si adegua, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con un documento di prassi (circolare, consulenza giuridica, interpello, consultazione semplificata), presentando una dichiarazione integrativa e versando l'imposta dovuta sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

**L'articolo 3, comma 1, lettera d)** **incide sull'articolo 7** del Decreto legislativo n. 472 del 1997 che disciplina i criteri di determinazione della sanzione. La modifica è diretta ad attuare i principi indicati nell'art. 20, lett. c) n. 1, e n. 3 della legge delega, che richiedono, rispettivamente di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*, nonché di *“prevedere l'applicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva”*.

Inoltre, le modifiche si ispirano al criterio di cui all'articolo 20, comma 1, lettera c), n. 1 diretto a migliorare la proporzionalità delle sanzioni amministrative.

In particolare, **la modifica incide sul comma 1**, laddove si dispone che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità.

Ai fini dell'attuazione del criterio di proporzionalità con **la modifica del comma 3** si prevede l'aumento della sanzione fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla definitività dell'atto per mancata impugnazione, è incorso in violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 dello stesso decreto legislativo n. 472 del 1997 o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. (si recepiscono gli orientamenti giurisprudenziali in tema di recidiva e violazioni della stessa indole (Cass., nn. 11831/2020; 19875/2020; 13742/2019; 13330/2019; 13329/2019). In attuazione dello stesso principio di proporzionalità **con la modifica attuata sul comma 4** si prevede che, se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino ad un quarto della misura edittale, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Inoltre, qualora concorrano circostanze di particolare gravità nella violazione, si prevede che la sanzione prevista in misura fissa o proporzionale possa essere aumentata fino alla metà. **Infine, viene modificato il comma 4-bis**, prevedendo che - salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento - in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo.

**L'articolo 3, comma 1, lettera e) incide sull' articolo 11** del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di individuazione dei responsabili per la sanzione amministrativa. Le modifiche sono finalizzate ad attuare il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 1, che richiede di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione*, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

Nello specifico, sono stati modificati i commi 1, 3, 5, 6, 7 dell'articolo 11. Le disposizioni modificano l'articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 stabilendo che, quando una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, l'autore della violazione e la persona fisica nell'interesse della quale quest'ultimo ha agito sono solidalmente responsabili al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione applicabile nei confronti dell'autore della violazione che non ne abbia tratto diretto vantaggio non può eccedere euro 50.000, anche tenuto conto degli aumenti previsti per la recidiva, il concorso di violazioni e la continuazione, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione.

Viene previsto, inoltre, che, nei casi in cui la violazione è commessa in concorso da due o più soggetti, la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

Viene stabilito che il pagamento della sanzione o, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, compreso l'autore della violazione, estingue tutte le obbligazioni, e che la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione possa assumere per intero il debito della violazione.

Infine, si prevede che la morte dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale ha agito.

**L'articolo 3, comma 1, lettera f) incide sull'articolo 12** del decreto legislativo n. 472 del 1997, in tema di concorso di violazioni e continuazione. La riforma è finalizzata ad attuare il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 1, il quale richiede di *migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*, nonché il principio indicato nell'art. 20, lett. c) n. 4, il quale richiede di *rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi di miglioramento della proporzionalità, attenuazione del carico, livellamento con altri Stati europei, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi*.

Nello specifico, la modifica ha interessato i commi 2, 3, 4, 5, 7, 8. Sono stati, inoltre, introdotti i commi 3-bis, 4-bis, 8-bis e 8-ter.

Si è intervenuti, in particolare, sulla continuazione, con riferimento al quale è stato affiancato al criterio già esistente della *progressione* quello della *medesima risoluzione*, con il duplice obiettivo di consolidare la proporzionalità rafforzando il cumulo giuridico e di superare il meccanismo della progressione.

Al riguardo sono state recate le seguenti modifiche:

a) sono state ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione) anche le violazioni "sostanziali" (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2 (che regola il caso in cui siano commessi più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo), oltre al principio della progressione, anche quello della "medesima risoluzione" con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità rafforzando il cumulo giuridico, allineando la disciplina tributaria a quella penalistica.

Sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, espressamente escluso il cumulo per gli omessi pagamenti. Va precisato che l'esclusione appare coerente con l'indirizzo della giurisprudenza della Corte di cassazione (sentenza 11432 del 2022 e sentenza n. 5744 del 2021).

b) i successivi commi 3 e 5 ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni;

c) i commi 5-bis, 6 e 7 esplicitano il principio, ispiratore di tutta la riforma, di proporzionalità, e confermano la regola secondo cui il cumulo giuridico non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni;

d) il comma 8 ha invece subito delle modifiche più significative, al fine di estendere "agli istituti deflativi" il cumulo giuridico. A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento ± oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma ± e che, diversamente dal passato, lo stesso possa operare ± nell'ambito del medesimo istituto deflativo e per lo stesso tributo ± anche per più anni d'imposta, purché il contribuente scelga di sanare le violazioni commesse utilizzando il medesimo istituto per le diverse annualità.

Ne deriva che, il contribuente avrà la facoltà di sanare più violazioni della medesima disposizione (comma 1), o violazioni che, in progressione o con la medesima risoluzione, hanno inciso sulla determinazione e liquidazione del tributo, commessi in più periodi d'imposta, versando un'unica sanzione adeguatamente aggravata.

È stata, altresì, conservata la possibilità ± su richiesta del contribuente ± di definire, come avviene allo stato attuale, i singoli atti impositivi separatamente (per ciascun tributo e per singolo periodo d'imposta) ove tale soluzione risulti, comunque, per motivi diversi, più conveniente;

e) stato, infine, inserito un comma 8-bis che replica invero il contenuto dell'attuale comma 4 (abrogato), spostato in coda all'articolato solo per motivi di coerenza logica della sequenza delle disposizioni.

**L'articolo 3, comma 1, lettera g) apporta modifiche all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.** Con tali modifiche viene recepito quanto disposto dall'articolo 20, comma 1, lettera c), numero 2) della legge delega laddove, per le sanzioni amministrative, è chiesto di "assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1)", che a sua volta dispone che occorre "1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei".

In attuazione di detti principi, è stata modificata in parte la disciplina del ravvedimento operoso contenuta nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine assicurare comunque la deterrenza della sanzione e la sua effettiva applicazione, anche laddove il contribuente decida di rimuovere la violazione e corrispondere spontaneamente la sanzione. Nello specifico, all'articolo 13, comma 1, nel lasciare inalterate le percentuali di riduzione delle sanzioni previste alle lettere da a) a c) della norma, sono state apportate modifiche alle lettere b-bis), b-ter), b-quater) e c), anche sulla base delle novità recentemente apportate dal d.lgs. n. 219 del 2023 allo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), ed è stata introdotta una nuova lettera b-quinquies).

Infine, è stato aggiunto il comma 2-bis, al fine di individuare le modalità di applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso quando la sanzione dovuta sia calcolata ± anche avvalendosi delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate - applicando la disciplina di cui all'articolo 12.

**L'articolo 3, comma 1, lettera h) reca disposizioni che modificano l'articolo 14** e nello specifico, il comma 5-bis, del decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di escludere, nel rispetto del principio di proporzionalità, la responsabilità solidale del cessionario quando la cessione d'azienda sia avvenuta



nell'ambito di procedure concorsuali affidate all'AGO, ovvero nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n.14.

**L' articolo 3, comma 1, lettera i)** modifica l'articolo 15 , comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 al fine di prevedere, nel rispetto del principio di proporzionalità, che, nei casi di scissione, anche parziale, e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato in solido, al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.

**L'articolo 3, comma 1, lettere l); m); n) o)** apporta modifiche formali e terminologiche agli articoli **16, 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997** ed è introdotto **il nuovo comma 16-bis**.

Si dispone una modifica **dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997** al fine di eliminare l'indicazione relativa al limite massimo di durata delle sanzioni accessorie che verranno stabilite dalle singole leggi di settore.

#### **Articolo 4 - Riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473**

Le disposizioni di cui all' articolo 4 sono volte alla riforma del sistema di violazioni e sanzioni contemplate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 in attuazione dei principi indicati nell' art. 20, lett. a) n. 1 e lett. c) n. 1 della legge di delega fiscale, che richiedono, rispettivamente, di *razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*, nonché di *migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei* e riguarda in particolare:

- la modifica degli articoli da 69 a 75 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;
- la modifica degli articoli da 50 a 53 del decreto legislativo 31/10/1990 n. 346 - Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni;
- la modifica dell'articolo 9 del decreto legislativo 31/10/1990 n. 347 - Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale;
- la modifica degli articoli 25 e 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 642 - Disciplina dell'imposta di bollo;
- la modifica degli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 - Imposta sugli spettacoli;
- la modifica dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 641 - Disciplina delle tasse sulle concessioni governative;
- la modifica dell' articolo 38 decreto-legge del 23/02/1995 n. 41- Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse -Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (regime del margine);
- la modifica dell' articolo 24 della legge L. 29/10/1961, n. 1216 - Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi.

Per quanto riguarda il sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 si ripropongono le stesse motivazioni formulate a proposito del sistema sanzionatorio di cui al decreto legislativo n. 471 del 1997. Tuttavia, per i tributi in questione risulta più frequente, in ragione della loro tradizione e della normativa vigente, la previsione di sanzioni espresse in numerario e non ancorate alla entità del tributo. Al criterio suddetto, si deroga, oltre che per esigenze di arrotondamento, anche nei casi in cui si è ritenuto prevalente l'esigenza di assicurare un trattamento sanzionatorio equivalente a quello previsto per altri tributi (imposte dirette ed IVA).

## **2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI**

## 2.1 Obiettivi generali e specifici

L'obiettivo generale è quello di dare attuazione, con la riforma delle norme in materia di violazioni e sanzioni tributarie di cui al presente decreto legislativo, ai principi e criteri direttivi indicati nell'articolo 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 20 delinea principi e reca criteri direttivi specifici per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, per le sanzioni penali e per le sanzioni amministrative.

- **Con riferimento ai principi e criteri direttivi relativi agli aspetti comuni alle sanzioni tributarie amministrative e penali**, vengono posti cinque obiettivi specifici. Il primo obiettivo è di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*. Il secondo obiettivo consiste nel valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e/o interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi dei soggetti i quali hanno crediti nei confronti delle amministrazioni statali, certificati tramite l'apposita piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta. Il terzo obiettivo fissato è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. Si chiede al legislatore delegato l'adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, attraverso la riforma del decreto legislativo n. 74 del 2000. Si tratta di armonizzare i termini di estinzione per beneficiare della non punibilità o delle attenuanti di cui sopra con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale. Inoltre, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, nei procedimenti tributari relativi a fatti materiali accertati in sede dibattimentale che erano già stati oggetto di precedenti procedimenti, qualora questi ultimi si fossero conclusi con sentenza definitiva di assoluzione perché il fatto non sussisteva o perché l'imputato non lo aveva commesso, tali sentenze faranno stato per quanto riguarda l'accertamento dei fatti medesimi. Il quarto obiettivo dell'articolo 20 della delega al Governo consiste nella previsione che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di adempimento collaborativo, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Le sanzioni potranno essere ridotte o escluse anche nel caso di preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese le quali non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 128 del 2015. Il quinto obiettivo, consiste nell'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta inesistenti.
- **Con riferimento ai principi e criteri direttivi per le sanzioni penali rilevano due criteri direttivi specifici**. Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili. Il secondo criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.
- **Con riferimento ai principi e criteri direttivi per le sanzioni amministrative rilevano cinque criteri specifici**. Il primo criterio è quello di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurre il carico e allinearle agli standard di altri Paesi europei. Il secondo criterio è quello di assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni. Quest'ultima finalità viene esplicitamente collegata ad una revisione dell'istituto del ravvedimento, che comporti una graduazione della riduzione delle sanzioni che risulti coerente con quanto previsto dal criterio precedente. Il terzo criterio stabilisce che la maggiorazione delle sanzioni per recidiva sia inapplicabile prima della definizione del giudizio sulle precedenti violazioni. Inoltre, si prevede una revisione delle ipotesi stesse di recidiva. Il quarto criterio prefigura una revisione della disciplina del concorso formale e della continuazione, che ne estenda l'applicazione alle misure deflattive e, in generale, la armonizzi con i principi recati dalle precedenti indicazioni. Il quinto criterio è quello dell'inapplicabilità delle sanzioni qualora ricorrano due condizioni; ovvero la prima condizione è che la violazione dipenda da obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di

applicazione della norma tributaria e il contribuente paghi l'imposta dovuta, la seconda è che il contribuente intenda adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e, a tal fine, egli presenti un'apposita dichiarazione integrativa.

## 2.2 Indicatori e valori di riferimento

Il raggiungimento degli obiettivi sopra indicati potrà essere valutato mediante la completa attuazione dei principi e criteri direttivi contenuti nella legge delega attraverso la riforma delle violazioni e sanzioni tributarie sia penali che amministrative in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altri tributi erariali indiretti. Il quadro complessivo della riforma attuata dal provvedimento in oggetto è dunque quello di un sistema sanzionatorio amministrativo e penale equo e proporzionato che tuteli il legittimo affidamento e la buona fede del contribuente. Inoltre, in un'ottica più ampia, il raggiungimento degli obiettivi sopra indicati potrà valutarsi anche con riguardo all'impatto sociale positivo dell'applicazione della nuova disciplina, in termini di migliore percezione del sistema fiscale sanzionatorio caratterizzato da una maggiore equità.

Per la misurazione del raggiungimento degli obiettivi e degli effetti di cui sopra saranno utilizzati i seguenti indicatori:

- maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali evitando forme di duplicazione delle stesse non compatibili con il divieto di *bis in idem*;
- possibilità per i contribuenti hanno crediti certi, liquidi ed esigibili nei confronti delle amministrazioni statali, certificati tramite l'apposita piattaforma dei crediti commerciali, di poterli compensare con le sanzioni e/o interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta;
- armonizzazione dei profili processuali e sostanziali in relazione ai termini di estinzione connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti. Ovvero armonizzazione dei termini ai fini della non punibilità o dell'applicazione delle circostanze attenuanti con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale;
- introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta inesistenti. In particolare, crediti inesistenti vengono individuati in quelli per i quali difettano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi; i crediti non spettanti vengono definiti come quelli fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre che utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella prevista;
- rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili. Ad esempio, il reato di omesso versamento di ritenute e omesso versamento IVA non sono punibili se l'omesso pagamento è causato dalla sopravvenuta impossibilità di effettuarlo e non dipenda da un fatto imputabile all'autore, anche avuto riguardo ai fattori indicati nella norma e di cui il giudice deve tenere conto;
- rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali;
- miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurre il carico e allinearle agli standard di altri Paesi europei;
- revisione dell'istituto del ravvedimento operoso attraverso una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il miglioramento della proporzionalità delle stesse;
- revisione della disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione ed estensione dell'applicazione degli stessi agli istituti deflattivi del contenzioso;

- tutela dell'affidamento e della buona fede nonché di eventuali errori del contribuente mediante l'inapplicabilità della sanzione qualora: 1) la violazione dipenda da obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente paghi l'imposta dovuta, 2) il contribuente intenda adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e, a tal fine, egli presenti un'apposita dichiarazione integrativa.

### **3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE**

L'opzione di non intervento è stata scartata al fine di dare attuazione alla delega fiscale. La relazione illustrativa alla legge alla L. 9 agosto 2023, n. 111, recante "*Delega al Governo per la riforma fiscale*", specifica che *"Il provvedimento conferisce al Governo una delega a emanare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso, uno o più decreti legislativi volti alla revisione del sistema fiscale e risponde alla necessità di intervenire sul quadro regolatorio in materia fiscale per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore"*.

Si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio attuale che non consente di superare le criticità sopra evidenziate: si ritiene che le scelte operate con l'adozione delle disposizioni contenute nello schema di decreto in commento siano in grado di rispondere agli specifici obiettivi indicati dalla legge delega. Considerato la puntualità e la specificità dei principi inclusi nella legge delega non si rilevano eventuali alternative tecniche giudicate percorribili, ovvero in grado di conseguire i medesimi obiettivi e di risolvere i problemi affrontati dalla stessa legge delega.

### **4. COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA**

#### **4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari**

Destinatari del provvedimento sono i contribuenti, intesi come persone fisiche e giuridiche. Si rileva che nel complesso la riforma del sistema sanzionatorio può determinare effetti positivi per i contribuenti interessati in quanto:

- comporta in generale una riduzione o comunque una rimodulazione delle sanzioni in senso più favorevole per i contribuenti. In particolare, il nuovo sistema sanzionatorio prevede il superamento delle misure minime e massime e la loro sostituzione in alcune fattispecie con una sanzione unica ridotta di circa il 10% del minimo oggi prevalentemente applicato;
- introduce un incentivo all'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso una migliore declinazione del sistema sanzionatorio applicabile nei casi di presentazione di dichiarazioni tardive ovvero integrative;
- prevede la possibilità da parte di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, di compensare tali crediti con le sanzioni e gli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati. Viene ampliata, in tal modo, la facoltà, già esistente, di compensazione dei crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni per i pagamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione;
- garantisce in generale un sistema più equo nei rapporti tra processo tributario e processo penale e, in particolare, con l'introduzione nel sistema penale tributario del divieto del *bis in idem* sostanziale. In attuazione di tale principio si prevede che quando per lo stesso fatto, è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva;
- per quanto riguarda il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di Imposte dirette e IVA sono stati estesi i limiti temporali e le soglie per l'applicazione delle sanzioni sono ridotte alla metà (restando sostanzialmente invariate rispetto a quelle vigenti) quando è irrogata una

sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale non accolta dal contribuente. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano.

#### **4.2 Impatti specifici.**

##### **A. Effetti sulle PMI**

Si evidenzia come le misure riguardano tutte le imprese e, quindi, anche le piccole e medie imprese.

Valgono le medesime considerazioni di cui al precedente punto 2.1.

##### **B. Effetti sulla concorrenza**

La norma non ha alcuna incidenza negativa sul corretto funzionamento del mercato concorrenziale e sulla competitività imprenditoriale del Paese.

##### **C. Oneri informativi**

Il presente decreto è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

##### **D. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea**

I livelli minimi di regolazione europea sono rispettati.

#### **4.3 Motivazione dell'opzione preferita**

La motivazione dell'opzione di intervento si riscontra nella necessità dell'attuazione della delega fiscale.

### **5 MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO**

#### **5.1 Attuazione**

Il presente provvedimento costituisce attuazione della delega fiscale di cui alla legge n. 111 del 2023 e, nello specifico, dell'art. 20 recante *“Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale”*. In particolare, sono state apportate modifiche alle norme in materia di violazioni e sanzioni tributarie di cui:

- al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 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.”*;
- alle disposizioni attuative del codice di procedura penale, decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271;
- al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 recante *“Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”*;
- al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 recante *“Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito”*;
- al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 recante *“Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.”*;

- al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662.”*;
- al sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473, recante *“Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'art.3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.”*;

L'art. 1, comma 5, del presente decreto ha inserito nel corpo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo l'art. 28-quinquies, l'art. 28-sexies, rubricato *“Compensazioni di crediti con somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati”*, il cui comma 3 prevede che *“Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022. I termini e le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo sono stabiliti, con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze** da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo”*.

## 5.2 Monitoraggio

Il provvedimento non prevede azioni specifiche per il controllo e il monitoraggio degli effetti derivanti dalla sua attuazione, per i quali si applicheranno gli ordinari sistemi di controllo e di monitoraggio propri dell'Agenzia delle entrate e degli altri enti impositori in collaborazione con la Guardia di finanza.

### CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL'AIR

Con riferimento alle disposizioni in commento, sono stati acquisiti contributi nell'ambito del Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, nominato con decreto del Viceministro dell'economia e delle finanze del 4 agosto 2023.

### PERCORSO DI VALUTAZIONE

Con riferimento alle disposizioni in commento, non sono emersi particolari aspetti problematici né si è fatto ricorso a consulenze esterne.