



**PROPOSTE E OSSERVAZIONI DI A.N.F.  
SULLA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO**

**TESTO UNICO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA e DELLE SANZIONI**

**AG n. 192**

**schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie  
amministrative e penali**

**AG n. 193**

**schema di decreto legislativo recante testo unico della giustizia tributaria**

Nel prendere atto che sia la relazione illustrativa, sia l'analisi tecnico normativa richiamano l'aspetto compilativo che ha guidato la redazione dei testi, salvo disposizioni di coordinamento, l'Associazione Nazionale Forense saluta con favore la redazione di testi unici per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, sia ordinamentale, sia contenzioso.

Tuttavia pur nell'ambito di questo spirito compilativo possono evidenziarsi delle criticità su cui sarebbe stato utile intervenire per disciplinare al meglio l'organizzazione della magistratura tributaria e del personale, considerando che con la Legge n. 130 del 2022 non vi è stato un adeguato coordinamento per disciplinare i rapporti degli organi della giurisdizione tributaria e quelli dei componenti delle corti di giustizia di primo e secondo grado, dovendo considerare che con tale legge è nata la figura del "magistrato tributario" e della contemporanea prosecuzione dell'attività dei "giudici tributari", con la conseguente necessità di disciplinare i rapporti nei Collegi.

Inoltre, con la nascita della quinta giurisdizione sarebbe stato opportuno, in analogia con il CSM, poter dare maggiore autonomia economica e di struttura al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, utilizzando al meglio i finanziamenti del PNRR da destinare alla giurisdizione di merito, Corti di Giustizia tributaria di primo

e di secondo grado, distinguendola nettamente dalla attività della Corte di Cassazione in materia tributaria

In merito alle disposizioni sul processo tributario si valuta con favore il procedimento davanti alle corti di giustizia, con l'incremento delle possibilità di sollecitare le conciliazioni sia in primo, sia in secondo grado.

Certamente la disciplina coordinata potrà permettere di migliorare il lavoro dei difensori e dei giudici, considerando che la conoscenza coordinata delle norme permette di evitare anche giudizi superflui.

Sul punto, per risolvere rapidamente le questioni controverse sulle normative applicabili, avrà certamente benefici per tutti la specifica trasposizione nel testo unico delle disposizioni espressamente abrogate o che risultano incompatibili con lo stesso.

Lo schema di decreto legislativo A.G.192 reca il Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, adottato in attuazione delle deleghe contenute nell'art. 21 della legge 9 agosto 2023, n. 111.

Lo schema di decreto in esame si compone di 102 articoli ed è suddiviso in 3 parti, che recano, rispettivamente, disposizioni in materia di sanzioni amministrative, disposizioni in materia di sanzioni penali e disposizioni finali.

La Parte I, il Titolo I (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) racchiude, negli artt. da 1 a 26, le disposizioni contenute nella normativa generale di riferimento relativa alle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, di cui al decreto legislativo n. 472 del 1997.

L'intervento in tema di sanzioni amministrative tributarie giunge a distanza di oltre 25 anni dalla grande riforma di cui ai Decreti Legislativi 18.12.1997, nn. 471, 472 e 473.

Il sistema delineato da tale radicale riforma è risultato fortemente innovativo rispetto alla previgente normativa.

Il Legislatore ha optato decisamente per la concezione delle sanzioni amministrative tributarie, ma non ha recepito appieno la disciplina della legge n. 689/1981: in linea di principio è stato ripreso il modello punitivo, ma con tutta una serie di adattamenti specialistici e con la previsione di istituti e meccanismi assolutamente originali.

Ciononostante, l'opzione punitiva ha collocato inequivocabilmente il sistema sanzionatorio amministrativo tributario nell'ambito del diritto punitivo comune: scomparsa la sopratassa, demolito il feticcio del carattere civile dell'obbligazione sanzionatoria, affermati decisamente principi quali la colpevolezza, il concorso ecc., qualificato il D. Lgs. n. 472/1997, come legge organica per tutte le violazioni e sanzioni tributarie, il diritto punitivo permea l'intero sistema sanzionatorio tributario.

Al contempo, la potestà sanzionatoria amministrativa conserva la sua tradizionale natura strumentale rispetto alla tutela della potestà impositiva sostanziale.

Il bene tutelato continua ad identificarsi con l'interesse alla percezione dei tributi, pronta e perequata alla capacità contributiva, mediante l'esatto funzionamento del sistema tributario considerato globalmente.

Ma il sistema sanzionatorio tributario delineato dalla riforma del 1997 mostrava il segno di eccessivi interventi manipolatori e molteplici profili di crisi, contraddittorietà, perdita di deterrenza, squilibrio tra eccessi draconiani e lassismo.

Andavano infatti coagulandosi spinte a favore di un ritorno al passato, basate su una concezione risarcitoria e paracivilistica della sanzione.

È in tale contesto che matura l'intervento riformatore di cui alla legge delega n. 111/2023.

In particolare, la legge delega ha impegnato il Governo ad intervenire sul sistema sanzionatorio.

Il parlamento, nell'adozione della legge delega (art. 20, comma 1, lett. a) ha delegato il Governo:

- a 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*;
- a rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario, prevedendo che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario;
- 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;

- a prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (art. 4 D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo, possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni;
- ad 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.

In relazione a talune particolari esigenze in tema di reati tributari è stato richiesto, e ciò è da salutare con favore, il riconoscimento di specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al contribuente, ed alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto (art. 20, comma 1, lett. b).

Sul fronte degli illeciti amministrativi (art. 20, comma 1, lett. c) il Governo è stato chiamato:

- a migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;
- ad assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con la loro programmata attenuazione;
- a 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;
- a rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi;
- ad escludere 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.

Infine, per quanto riguarda i profili sanzionatori, la legge delega conteneva principi e criteri direttivi per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (art. 20, comma 2) e per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale.

La delega ha trovato sofferta attuazione mediante il D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

In coerenza con l'approccio eminentemente compilativo, le disposizioni vigenti sono trasfuse senza modificarne la formulazione, a eccezione delle ipotesi in cui, mantenendo la portata applicativa attualmente vigente, sia stato necessario attualizzarne il testo o introdurre disposizioni di coordinamento per mere esigenze sistematiche di aggiornamento a sopravvenute modifiche normative nel settore di riferimento o per esigenze formali di coordinamento normativo con altre disposizioni dell'ordinamento, ivi comprese quelle inserite nei testi unici di cui alla delega in esame.

Dal punto di vista della tecnica di redazione il testo unico sanzioni, opportunamente, prevede la sistematizzazione delle disposizioni coerentemente al loro oggetto.

In particolare, sono state trasfuse le disposizioni normative relative alla disciplina sanzionatoria sostanziale di riferimento dei singoli tributi erariali; la disciplina relativa a profili diversi da quelli appena menzionati (ad esempio in tema di accertamento e sanzioni) è stata trasfusa, per settore d'ambito, negli altri rispettivi testi unici attuativi della delega.

Analogo apprezzamento non può essere espresso per la Parte II del T.U. relativo alle sanzioni penali (art. 70-100) in relazione al quale l'approccio compilativo del nuovo testo, pur non avendo di fatto comportato l'introduzione di nuove norme incriminatrici e quindi preservato l'impianto vigente, si connota per alcune criticità che è opportuno segnalare per scongiurare ipotesi di sospetta incostituzionalità, sotto il profilo dell'eccesso di delega in alcuni casi o difetto di delega per altri.

In particolare non si può condividere:

- la deroga al *favor rei ex art.* 3 D. Lgs. n. 471, sotto il profilo della violazione della legge delega (che non autorizzava il legislatore delegato in questo senso);
- l'eccessivo favore per la c.d. prassi amministrativa ed in particolare per le circolari dell'Amministrazione Finanziaria di tipo interpretativo (anche rese in sede di consulenza giuridica) non limitando l'applicazione dell'esimente ai casi di interpello, per esempio;
- i nuovi criteri di determinazione delle sanzioni principali ed accessorie, delle circostanze (attenuanti ed aggravanti) appaiono non organici e destinati ad ingenerare particolare incertezza applicativa.

Ancora. La durata delle sanzioni accessorie è stata determinata in violazione della legge delega; le definizioni di ipotesi di concorso di reati (formale e materiale) e di reato continuato e dell'istituto della recidiva e/o violazione della stessa indole, sono state omesse.

La loro disciplina ai fini sanzionatori è stata formulata in difformità sia dai criteri tipici del diritto penale che dei criteri già previsti dalla L. 689/1981 per le sanzioni amministrative-tributarie, creando una disciplina "speciale" o c.d. in deroga, che non trova giustificazione alcuna sul piano giuridico stante la natura sostanzialmente afflittiva delle violazioni tributarie che impone per costante giurisprudenza costituzionale interna e comunitaria l'obbligo di uniformarsi ai principi generali di proporzionalità (quanto all'*an* della responsabilità) ed offensività (in relazione *quantum* della medesima responsabilità).

In difetto di definizione, invero non formulata dal legislatore delegato, degli istituti suindicati ne deriverà grave incertezza interpretativa ai fini della quantificazione del trattamento sanzionatorio con grave ripercussione sul contenzioso in quanto il contribuente tenderà a non percorrere la strada degli strumenti deflattivi del contenzioso.

Allo stato non è possibile prevedere gli esiti della Riforma, ma non vi è dubbio che il legislatore abbia inteso favorire i procedimenti deflattivi e soprattutto la conciliazione giudiziale che si svolge all'interno del processo alla presenza del soggetto terzo al quale è stato attribuito il potere di formulare la propria proposta confermando che l'unica giurisdizione possibile in questo settore resta quella pubblica.

Le integrazioni e modifiche operate alle norme raccolte rispondono principalmente a esigenze di coordinamento della normativa vigente di fonte primaria, mediante interventi necessari a seguito di modificazioni espresse, puntuali, apportate da leggi successive.

Il testo unico contiene un rinnovato corpo normativo, con unitaria numerazione dell'articolato, che riproduce e si sostituisce alle varie disposizioni in vigore; al fine di rendere fruibile il collegamento tra la normativa vigente ed il nuovo articolato, nella rubrica degli articoli sono stati riportati i riferimenti agli "estremi legislativi" da cui le disposizioni sono state ricavate.

L'intervento riformatore del testo del governo n. 193 è volto all'adozione di un testo unico della giustizia tributaria, in attuazione di un'apposita delega per il riordino del sistema tributario mediante la redazione di testi unici, conferita nell'ambito della più ampia delega per la riforma fiscale, di cui alla legge 9 agosto 2023, n. 111.

Come sottolineato nell'analisi di impatto della regolamentazione, lo schema di decreto ha, quale obiettivo generale, la ricognizione della normativa vigente in materia, attraverso la raccolta delle disposizioni nazionali e la creazione di una disciplina organica che contempra in unico *corpus* normativo l'ordinamento della giurisdizione tributaria e le disposizioni sul processo tributario.

Il testo unico ha natura meramente compilativa e la tecnica adottata all'uopo è certamente dal salutare con favore.

Il testo si compone di 3 Parti:

- la Parte I riguarda l'ordinamento della giurisdizione tributaria;
- la Parte II riguarda le disposizioni sul processo tributario;
- la Parte III contiene le disposizioni finali.

La Parte I, Titolo I, ripropone il Titolo I del decreto legislativo n. 545 del 1992, che disciplina l'organizzazione della magistratura tributaria e del relativo personale amministrativo, a eccezione del Capo V, relativo ai servizi amministrativi del contenzioso, e del Capo VI recante disposizioni transitorie e finali non più attuali.

Con riguardo alla funzione giurisdizionale tributaria, è stato definito che la stessa è esercitata dai magistrati tributari assunti con concorso pubblico e dai giudici tributari iscritti nel ruolo unico nazionale tenuto dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Relativamente al ruolo unico nazionale dei giudici tributari di cui all'art. 2, comma 2, si fa presente che l'organico complessivo dei giudici tributari in servizio alla data del 1° gennaio 2022 presso le Corti di giustizia tributaria risultava essere pari a 2.608 unità; alla data del 15 luglio 2024 il numero dei giudici tributari in servizio risulta pari a 2.166 unità.

All'interno del Titolo I sono state inserite, nel capo II, le disposizioni previste dall'art. 8, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130, riguardanti la cessazione dall'incarico di giudice tributario e, nel nuovo Capo V, quelle dell'articolo 3 della medesima legge, relative alla sezione civile della Corte di Cassazione incaricata di trattare esclusivamente le controversie in materia tributaria.

Non sono, invece, confluite nel testo unico le disposizioni contenute nell'art. 8, comma 5, della citata legge n. 130/2022, in materia di Consiglio di Presidenza di giustizia tributaria, atteso che le stesse risultano applicabili esclusivamente alla prima elezione dell'organo di autogoverno successiva alla data di entrata in vigore della stessa legge n. 130/2022.

Infine, è stato abrogato il Capo V del decreto legislativo n. 545/92 riferito ai servizi amministrativi del contenzioso, dal momento che le attività ivi indicate, con riguardo ai servizi informatizzati del contenzioso tributario, all'analisi statistica e di merito della giurisprudenza tributaria, sono attualmente svolte dal Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 24, comma 1, lettera d-bis) del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

La Parte II è suddivisa in n. 2 Titoli.

Il Titolo I ripropone integralmente il Titolo I del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Poiché dal 1° luglio 2023 sono entrate in vigore le disposizioni di cui alla citata legge 130 del 2022, che prevedono l'istituzione del giudice tributario monocratico, i riferimenti al solo "collegio" contenuti nel decreto legislativo n. 546 del 1992 non sono apparsi più attuali e sono stati, quindi, sostituiti con l'espressione "giudice in composizione monocratica o collegiale", riproponendo la formulazione già utilizzata dall'articolo 4, comma 1, lettera b), della legge n. 130 del 2022.

In relazione alla disciplina della competenza per territorio, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 44 del 2016, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale



della disposizione contenuta nell'art. 4, comma 1 del decreto legislativo n. 546 del 1992, qui confluito nell'articolo 48, nella parte in cui prevede che, per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, è competente la commissione tributaria provinciale (ora corte di giustizia di primo grado) nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

Il Titolo II riproduce il Titolo II del decreto legislativo n. 546 del 1992, contenente le disposizioni relative al processo tributario di fronte alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, alla conciliazione, ai mezzi di impugnazione, all'esecuzione delle sentenze e al giudizio di ottemperanza.

Considerato che l'ex art. 12, comma 4-bis del DPR 602/73 (non impugnabilità dell'estratto di ruolo) è stato recentemente modificato, nel suo contenuto, dall'art. 12 del decreto delegato in materia di riscossione - approvato definitivamente dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 3 luglio 2024 e in attesa di pubblicazione in G.U. - non è stata inserita, nel testo unico, la relativa previsione, che verrà introdotta successivamente alla pubblicazione del delegato riscossione.

Inoltre, sono state inserite le norme contenute nell'articolo 59, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 e nell'articolo 61, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relative alle eccezioni di nullità degli avvisi di accertamento e rettifica e, in genere, per difetto di motivazione.

Sono state, altresì, inserite le previsioni di cui agli artt. 19 e 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 concernenti, rispettivamente, l'esecuzione delle sanzioni, nonché le misure cautelari dell'ipoteca giudiziale e del sequestro conservativo a favore dell'ente impositore.

In un'ottica di coordinamento con il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, recante "Revisione del sistema sanzionatorio tributario", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28.06.2024, sono stati trasposti da quest'ultimo, all'interno del presente Testo unico, l'art. 119, relativo all'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel grado di Cassazione, nonché l'art. 124, relativo all'applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative.

In ordine alla disciplina del giudizio di ottemperanza, sono stati espunti i riferimenti al passaggio ingiudicato della sentenza, coerentemente con il principio di immediata esecutività delle sentenze tributarie.

La Parte III, Titolo I, in ultimo, contiene le disposizioni finali, ovvero l'elenco di quelle disposizioni abrogate in quanto il loro contenuto è interamente ripreso nel corpus della proposta di testo unico.

Infine, l'art. 131 prevede che le disposizioni del testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.

Le modifiche approntate sono da salutare con netto favore a motivo di rendere il sistema tributario e il suo ordinamento coerente e razionale.

Roma, 4 ottobre 2024

ANF – Associazione Nazionale Forense

Si ringraziano per i contributi alla stesura del presente documento il Prof. Lorenzo Del Federico, l'Avv. Mario D'Angelo, l'Avv. Valeria D'Ilio, l'Avv. Urbano Rosa, l'Avv. Donata Giorgia Cappelluto, Avv. Giampaolo Di Marco.