

Camera dei Deputati
II COMMISSIONE GIUSTIZIA
VI COMMISSIONE FINANZE

Contributo scritto

Schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, penali e amministrative

Atto del Governo n. 192

Dott. Francesco Verderosa, ODCEC Foggia

Dott. Francesco Paolo Fabbri, ODCEC Bologna

Signori Presidenti, Onorevoli Commissari,

si ringrazia, innanzitutto, per l'opportunità concessa agli scriventi di fornire il proprio contributo in merito ai contenuti dello schema di decreto legislativo A.G.192, volto all'adozione di un testo unico delle sanzioni in materia fiscale, sia penali che amministrative, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1 e 21 della legge 9 agosto 2023, n.111.

La pubblicazione delle bozze dei Testi Unici della riforma fiscale, sicuramente di grande interesse, rappresenta il primo tassello verso la creazione di un unico Codice Sanzionatorio nel comparto tributario, progetto ambiziosissimo che, in un'ottica bifasica, si pone finalmente l'obiettivo di dare vita ad un *corpus* di norme che risponda al bisogno di semplificare e razionalizzare l'ordinamento tributario.

Tuttavia per chi, come i sottoscritti, opera quotidianamente nell'ambito del procedimento (così come del successivo contenzioso e processo) di carattere tributario, restano numerose *quaestio* da risolvere, di cui si auspica un intervento in tal senso del Legislatore, soprattutto con la finalità di rendere tale procedimento maggiormente improntato all'equa irrogazione delle penalità previste per le violazioni stabilite dalla legge, in aderenza a quanto previsto, anche a livello costituzionale, circa la irregolarità che possono essere commesse da parte di cittadini e operatori economici.

Dunque, nell'ottica di un apparato sanzionatorio che – così come anche modificato di recente dal Decreto Legislativo 14.06.2024 n. 87 (c.d. D.Lgs "Sanzioni"), già attuativo della legge delega in materia tributaria – si ritiene ad oggi complessivamente equilibrato, la proposta di modifica che verrà enucleata nel presente contributo si pone di modificare una specifica previsione che, si ritiene, risulta ad oggi non coerente con il particolare principio di *proporzionalità* delle sanzioni fiscali.

PROPOSTA DI MODIFICA TESTO UNICO

PARTE I – *Disposizioni in materia di sanzioni amministrative*

TITOLO VI – *Altre sanzioni*

CAPO V – *Modifiche alla disciplina sanzionatoria del monitoraggio fiscale*

Art.69-bis “Sanzioni per le irregolarità del monitoraggio fiscale”

co.1 “L'articolo 5, comma 2, del DL 28.6.1990 n. 167 è modificato come segue “La violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto nell'articolo 4, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dello 0,5 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. La violazione di cui al periodo precedente relativa alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di

attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dell'1 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. Nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro 258”.

Relazione illustrativa della proposta

La questione sottoposta al vaglio delle Commissioni è riconducibile al mancato raccordo tra l'attuale norma sanzionatoria per le irregolarità del monitoraggio dei beni patrimoniali e delle attività finanziarie detenute all'estero, così come delle cripto-attività, rispetto al **principio di proporzionalità** delle sanzioni, divenuto centrale anche in ambito tributario.

Tale principio ha difatti già formato oggetto della normazione attuativa della delega fiscale in precedenza rispetto al citato D.Lgs. 87/2024, in particolare grazie al D.Lgs. 30.12.2023 n. 219 che ha recato “*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*”, il quale ha previsto, all'articolo 1, comma 1, lettera m), l'aggiunta dell'articolo 10-ter alla Legge 212/2000 (“*Principio di proporzionalità nel procedimento tributario*”) secondo cui:

- Comma 1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.
- Comma 2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
- Comma 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.

La rilevanza di simile norma è stata poi confermata, più di recente, dall'articolo 3, comma 1, lett. b), n. 1), del D.Lgs. 87/2024, che ha modificato l'articolo 3 del D.Lgs. 18.12.1997 n. 472, in primo luogo variando la rubrica in “*Principi di legalità e proporzionalità*” (in precedenza solamente “*Principio di legalità*”), nonché aggiungendovi il comma 3-bis, secondo il quale “*La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività.*”

Ribadendo dunque, in tal modo, la pregnanza della richiamata previsione del D.Lgs. 30.12.2023 n. 219 – come si è visto anche in materia fiscale.

Orbene, in simile contesto normativo, di carattere generale, spicca la previsione sanzionatoria – in nessun modo oggetto di modifica, né ad opera del D.Lgs. 87/2024 né del Testo Unico di cui trattasi, nella sua versione sottoposta all’approvazione della presente Commissione – connessa alle irregolarità del monitoraggio fiscale, che alla data odierna vede l’applicazione di una penalità:

- ordinaria e variabile dal 3 al 15 per cento del valore del bene non correttamente oggetto di monitoraggio;
- raddoppiata, e dunque in una “forbice” dal 6 al 30 per cento del valore medesimo, qualora il bene sia localizzato in un territorio a fiscalità privilegiata (tranne nel caso delle cripto-attività, in quanto esse rappresentano beni a-territoriali, come anche specificato dall’Agenzia delle Entrate nella propria circolare 27.10.2023 n. 30/E, paragrafo 3.4 – “*Modifiche alla disciplina del monitoraggio fiscale*”.

Risulta pertanto chiaro che, così come accade in generale grazie al disposto dell’articolo 6 del D.Lgs. 472/ – secondo il quale “*Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano concreto pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo*” – la previsione di una sanzione proporzionale ma si concilia con violazioni che non abbiano carattere “sostanziale”, non indicando dunque sulla determinazione e/o sul versamento del tributo di riferimento. Così come accade, segnatamente, per le irregolarità del monitoraggio testé richiamate.

Quanto detto, peraltro, anche considerando la statuizione della Corte di Giustizia Europea di cui alla **sentenza del 27 gennaio 2022, relativa alla causa C-788/19 (Commissione Europea contro Regno di Spagna)**, laddove è stato affermato che la disciplina spagnola sul monitoraggio fiscale degli investimenti e delle attività finanziarie possedute all’estero da soggetti fiscalmente residenti in tale Paese è in contrasto con il diritto comunitario: la normativa esaminata dalla pronuncia in esame si pone difatti in contrasto, secondo la Corte di Giustizia, con il principio di proporzionalità, prevedendo rilevanti conseguenze sanzionatorie in caso di omessa, inesatta o tardiva presentazione del modello dichiarativo del caso (Modello 720, corrispondente al “quadro RW” del modello Redditi o del “quadro W” del modello 730 nel nostro ordinamento). Tali conseguenze consistono, in particolare e per quanto di interesse, nell’irrogazione di una sanzione proporzionale dell’imposta calcolata sulle somme corrispondenti al valore dei tali beni e diritti irregolarmente oggetto di monitoraggio (oltreché di sanzioni forfettarie molto elevate e per il cui importo complessivo non è previsto un limite massimo); circostanza evidentemente contraria ai principi e

ai canoni, anche di ragionevolezza, degli ordinamenti europei in ambito tributario per le relative penalità applicabili.

In conclusione, la proposta modifica del regime sanzionatorio per le irregolarità del monitoraggio fiscale ex articolo 5, comma 2, del D.L. 167/1990, sottoposta all'attenzione di codesta rispettabile Commissione, risponde alla necessità – come si è visto, particolarmente avvertita dagli operatori – di assoggettare le violazioni del monitoraggio ad una penalità ad esse maggiormente consona. Il tutto, si ribadisce, in linea con l'attuale contesto sanzionatorio (anche in materia di imposte dirette) del nostro ordinamento tributario, così come con la giurisprudenza comunitaria che ha avuto modo di esprimersi su tale ambito