Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Camera dei Deputati

Commissioni Finanze
E
Commissione Giustizia

Audizione sullo schema di decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario (ag. 144)

Indice

Premessa 2

SINTESI DEI PRINCIPI DI DELEGA OGGETTO DI ATTUAZIONE NELLO SCHEMA DI DECRETO DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO 2

ART. 1 – DISPOSIZIONI COMUNI ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI 4

Osservazioni e proposte 5

1. *Circostanze del reato* 5

2. *Compensazione di crediti fiscali con somme dovute per interessi e sanzioni per mancati versamenti di imposte su redditi dichiarati* 6

3. *Applicazione di disposizioni in materia di confisca e circostanze del reato alle ipotesi di ravvedimento speciale* 7

ART. 2 - MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 471 7

Osservazioni e proposte 7

1. *Omessa presentazione della dichiarazione* 7

2. *Dichiarazione dei sostituti di imposta* 8

ART. 3 - MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472 9

Osservazioni e proposte 9

1. *Concorso di violazioni e continuazione* 10

ART. 5 – DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI 12

Osservazioni e proposte 12

1. *Esclusione dell'applicazione del principio del favor rei* 12

Premessa

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro esprime un complessivo apprezzamento per le disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario (AG. 144), emanato in attuazione dei princìpi di cui all'articolo 20 della legge di delega per la riforma fiscale (legge n. 111 del 2023).

Si ritiene che lo schema di decreto contenga una particolare attenzione e sensibilità ai principi della legge delega laddove, pur trattando tributi e materie differenti, si delineano provvedimenti aventi misure finalizzate a dare attuazione ai princìpi e i criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altri tributi erariali indiretti.

Ciò nonostante, abbiamo inteso comunque fornire il contributo della nostra Categoria, esprimendo nel merito anche osservazioni e fornendo motivati suggerimenti e proposte che riteniamo ancor più opportuni per l'efficacia che possono esplicare in una fase così importante dell'attuazione della legge delega di riforma fiscale.

SINTESI DEI PRINCIPI DI DELEGA OGGETTO DI ATTUAZIONE NELLO SCHEMA DI DECRETO DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Prima di entrare nel merito del contenuto delle osservazioni e proposte elaborate nel presente documento si ritiene opportuno richiamare il contenuto dell'articolo 20 della legge n. 111 del 2023 recante i princìpi e i 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, il comma 1 dell'articolo 20 delinea princìpi e reca criteri direttivi per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, per le sanzioni penali e per le sanzioni amministrative.

Riguardo **agli aspetti comuni alle sanzioni tributarie amministrative e penali** vengono posti alla lettera *a*) del citato art. 20 i seguenti obiettivi:

- pervenire ad una **maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali**, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*;
- 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 per importi pari** e sino a concorrenza del debito di imposta;

- la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, mediante **l'adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità** e di applicazione di circostanze attenuanti;

- la 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;

- l'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)* fissa criteri e princìpi da adottare per le sole **sanzioni penali**, individuando due criteri direttivi:

- dare specifico rilievo all'eventuale **sopraggiunta impossibilità**, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili;

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

La lettera *c)* contiene cinque criteri direttivi relativamente alle sanzioni amministrative:

- migliorare **la proporzionalità delle sanzioni tributarie**, in modo da ridurne il carico e allinearlo agli *standard* di altri Paesi europei;

- assicurare **l'effettiva applicazione delle sanzioni**, finalità esplicitamente collegata ad una revisione dell'istituto del ravvedimento, che comporti una graduazione della riduzione delle sanzioni;

- la previsione secondo cui **la maggiorazione delle sanzioni per recidiva sia inapplicabile** prima della **definizione del giudizio sulle precedenti violazioni**;

- la **revisione della disciplina del concorso formale e della continuazione**, tale da estenderne l'applicazione alle misure deflattive e, in generale, da armonizzarla con i principi recati dalle precedenti indicazioni;

- **l'inapplicabilità 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.

Nello schema di decreto delegato non sono stati oggetto di attuazione i principi contenuti ai commi 2 e 3 del citato art. 20 della legge delega, riferibili al riordino del sistema sanzionatorio in **materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e alla normativa doganale.**

ART. 1 – DISPOSIZIONI COMUNI ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

L'articolo 1 dello schema apporta alcune modifiche alla disciplina prevista per i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. La norma prevede, altresì, modifiche in materia di accertamento e di riscossione delle imposte sui redditi.

Tra i principali interventi, l'articolo 1:

- introduce la **definizione di crediti non spettanti e di crediti inesistenti**;
- **prolunga i termini previsti per la configurazione del reato di omesso versamento di ritenute** dovute o certificate, nonché di quella di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**, prevedendo altresì alcune **cause di esclusione;**
- prevede una **causa di non punibilità** del reato di indebita compensazione di crediti non spettanti nel caso di **obiettiva incertezza circa la spettanza del credito**;
- prevede **l'esclusione del sequestro a fini di confisca** qualora sia in corso l'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione;
- **estende il perimetro di applicazione delle cause di non punibilità** e delle **circostanze attenuanti** per alcuni delitti tributari;
- interviene sul concorso tra norme penali e norme tributarie al fine di **razionalizzare il sistema sanzionatorio** nel suo complesso e di adeguarlo al principio del *ne bis in idem*;
- dispone che in presenza di reati tributari l'Agenzia delle entrate, ricevuta comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale è tenuta, senza ritardo, a fornire alla Procura **un'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria**;
- disciplina **l'istituto della compensazione di crediti con somme dovute a titolo sanzioni e interessi** per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati.

Si condivide particolarmente l'intervento del comma 1, lettera a), che introduce all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 la definizione di **crediti non spettanti** (nuova lettera g-*quater*) e di **crediti inesistenti** (nuova lettera g-*quinquies*). Tale distinzione negli anni ha dato adito a contrasti con particolare riferimento alla giurisprudenza di legittimità sia in ambito tributario[1] che penale[2], che l'intervento del legislatore mira a risolvere attraverso una **distinzione rigorosa tra le due predette fattispecie** (come indicato nella legge delega).

---

[1] Con la sentenza n. 34419 depositata l'11 dicembre 2023 le Sezioni Unite Civili della Suprema Corte si sono pronunciate stabilendo che in materia di compensazione di crediti o eccedenze di imposta da parte del contribuente il credito utilizzato è inesistente, quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

- il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi ovvero quando è pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo;
- l'inesistenza non è riscontrabile con i controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR 600 del 1973 e all'articolo 54-bis del DPR n. 633 del 1972.

Negli altri casi il credito deve considerarsi come non spettante.

[2] Da ultimo la recentissima sentenza della Cassazione (Terza Sezione Penale) n. 6 del 2024.

Si condivide altresì, la previsione del comma 1, lett. b) che sostituisce l'articolo 10-*bis*, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e pur confermando la soglia di punibilità a 150.000 euro, **prolunga i termini previsti per l'applicazione della sanzione nelle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute o certificate** e introduce **alcune cause di esclusione,** non previste nel testo vigente.

Nello specifico la norma stabilisce 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[3], ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Stesso dicasi per la previsione del comma 1, lett. c) in materia di IVA, che **prolunga i termini previsti per l'applicazione della sanzione di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto** (entro il 31 dicembre dell'anno successivo, in luogo del termine previsto per la dichiarazione annuale) e introduce **alcune cause di esclusione non previste nel testo vigente.**

Osservazioni e proposte

1. ***Circostanze del reato***

La lettera g) dell'art. 1, c. 1 sostituisce il comma 1 dell'art. 13-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "*Circostanze del reato*" con i nuovi commi 1 e 1-bis:

"1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. 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, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale".

"*1-bis. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. 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 questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito (…)"*

[3] La norma vigente lo prevede entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta.

Il nuovo comma 1-*bis* prevede la sospensione del processo a partire dalla ricezione della comunicazione effettuata dall'imputato al giudice, di cui al precedente comma 1. Tale **sospensione è revocata decorso un anno, tuttavia, se l'Agenzia delle entrate ha comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso** la sospensione è prorogata per tre mesi, prorogabili dal giudice fino a un massimo di ulteriori tre mesi.

Si segnala che, per come è scritta la norma, nel caso di **inerzia ed omissione della predetta comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria le conseguenze negative di una ripresa del processo si riverbererebbero ingiustamente sull'imputato**. Potrebbe essere utile prevedere, in alternativa alla comunicazione dell'Agenzia delle entrate (c. 1-*bis*), che sia **il contribuente a poter fornire prova documentale** della esistenza di regolari rateizzazioni in essere o dell'estinzione dell'intero debito, ai fini dell'accesso alla ulteriore proroga della sospensione del processo pari a tre mesi.

2. ***Compensazione di crediti fiscali con somme dovute per interessi e sanzioni per mancati versamenti di imposte su redditi dichiarati***

Il **comma 5 dell'art. 1** introduce un nuovo articolo 28-*sexies* al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), in materia di **compensazioni di crediti con somme dovute a titolo sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati**.

La norma riconosce ai contribuenti la possibilità di compensare **i propri crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle amministrazioni statali 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, di cui all'art. 36-*bis*, d.P.R. n. 600/1973.** La compensazione può essere effettuata esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ed è necessario che il credito sia certificato ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*bis*, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 e che la relativa certificazione rechi l'indicazione della data prevista per il pagamento.

La nuova disposizione è applicabile con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022.

Pur condividendo le finalità della norma, tuttavia, si suggerisce di permettere la **compensazione anche alle sanzioni e interessi riferibili a periodi di imposta precedenti al 2023**, in modo da permettere al contribuente che vanta un credito certo, liquido ed esigibile nei confronti della PA di poterlo utilizzare come meglio crede, nel rispetto dei diritti e principi generali previsti a favore del contribuente, anche alla luce del rinnovato Statuto del contribuente.

3. *Applicazione di disposizioni in materia di confisca e circostanze del reato alle ipotesi di ravvedimento speciale*

Il **comma 6 dell'art. 1** prevede, infine, che le disposizioni in materia di confisca, di cui all'articoli 12-*bis*, comma 2[4], e in materia di circostanze di reato, di cui all'articolo 13-*bis*, commi 1[5] e 1-*bis*, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, come modificate dallo schema di decreto, 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 (c.d. ravvedimento speciale).

Si propone di valutare **l'estensione della disposizione di favore anche ad altre forme di definizione agevolata** recentemente introdotte nel nostro ordinamento, quale la **definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento**, di cui all'articolo 1, commi da 179 a 185, della citata legge n. 197 del 2022 (Legge di Bilancio 2023).

ART. 2 - MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 471

L'articolo 2 dello schema di decreto apporta numerose modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 di riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi. Le modifiche introdotte dall'articolo 2 intervengono principalmente sugli importi delle sanzioni, che vengono, a seconda dei casi, diminuite, abolite o aumentate.

Osservazioni e proposte

1. *Omessa presentazione della dichiarazione*

Si condividono le modifiche introdotte all'articolo 1, comma 1, D. Lgs. 471/1997, con particolare riferimento alla **previsione di una sanzione amministrativa al 120%** delle imposte dovute in luogo della "forbice" attualmente in vigore dal 120% al 240%, applicabile ai casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, della dichiarazione IVA e della dichiarazione per i sostituti di imposta. Tuttavia, **si ritiene sproporzionata** la successiva previsione che dispone in caso di dichiarazione comunque omessa ma presentata con ritardo superiore a novanta giorni (comunque prima che il contribuente abbia avuto

[4] La nuova versione del comma 2 dispone: "*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, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è 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*".

[5] In particolare, il secondo periodo del nuovo comma 1 prevede: "*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, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale*".

formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo) **l'applicazione sull'ammontare delle imposte dovute della sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo**. **Tale sanzione, come detto, appare sproporzionata** anche rispetto alla versione attualmente vigente della norma che dispone una sanzione minima pari al 60% nei casi di dichiarazione omessa ma comunque presentata entro un anno dalla scadenza originaria. Con il nuovo testo della norma la sanzione aumenterebbe al 75%, essendo determinata dalla nuova versione della sanzione di cui all'art. 13, c. 1 (pari al 25%) aumentata al triplo. Si suggerisce di applicare a tale fattispecie una **sanzione del 50% (il doppio della sanzione di cui all'art. 13, c. 1), con una ulteriore riduzione al 25% nel caso in cui si provveda all'invio della dichiarazione dei redditi omessa oltre i 90 giorni ma comunque entro un anno dalla scadenza originaria.**

2. *Dichiarazione dei sostituti di imposta*

L'art. 2, c. 1, lett. b) modifica le previsioni vigenti per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Si condividono sia la nuova previsione del comma 1, dove in caso di omessa presentazione del modello 770, viene stabilita una sanzione fissa al 120%, in luogo della attuale sanzione prevista dal 120% al 240% dell'ammontare delle ritenute non versate, che quella del comma 2 in caso di dichiarazione infedele che passa al 70% rispetto alla sanzione attualmente in vigore dal 90% al 180%.

Lo schema di decreto interviene anche sul secondo periodo dell'attuale comma 1 dell'art. 2, D.Lgs. n. 471 del 1997 ora sostituito dal seguente: *"Se le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000".* La nuova disposizione sembra voler rendere applicabile la sanzione amministrativa in misura fissa solamente nel caso in cui le ritenute, benché non dichiarate, **siano state *"versate interamente"***. La norma, come detto, viene collocata nel secondo periodo del comma 1 dell'art. 2, D.Lgs. n. 471 del 1997 mentre nel primo periodo l'applicazione della sanzione del 120% è prevista sull'ammontare delle *"ritenute non versate".* **Si ritiene che la nuova previsione del comma 1, secondo periodo, debba essere armonizzata con quella del primo periodo rendendo applicabile la sanzione in misura fissa (da 250 euro a 2.000 euro) anche solo sulla parte di ritenute versate e non solo in caso di ritenute versate interamente. In tal modo si potrebbe applicare solamente sulle ritenute non versate la maggiore sanzione del 120%, e su quelle versate la sanzione in misura fissa (da 250 euro a 2.000 euro), nel rispetto del c.d. principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative (*v. infra*).**

Inoltre, si evidenzia che anche nel caso della dichiarazione dei sostituti di imposta, ai sensi del nuovo comma 1-*bis*, art. 2, D.Lgs. n. 471/1997 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, da euro 250 a euro 2.000). **Anche nel caso della dichiarazione dei sostituti di imposta, come già detto per la dichiarazione ai fini delle imposte dirette e per la dichiarazione IVA, si ritiene proporzionato prevedere una sanzione aumentata del doppio, in luogo del triplo previsto (*v. supra*).**

ART. 3 - MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472

L'articolo 3 interviene sul D.Lgs. n. 472 del 1997, contenente le disposizioni generali in materia di **sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.**

Tra i principali interventi, la norma:

- introduce i principi di **proporzionalità e offensività nel sistema sanzionatorio tributario;**
- prevede espressamente la **responsabilità delle società e degli enti** per la **violazione di norme tributarie;**
- esclude la punibilità se il **contribuente** si **adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria** con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provvede a regolarizzare la sua posizione;
- modifica la disciplina della **continuazione** e del **concorso di violazioni**;
- rimodula le sanzioni dovute nel caso di **ravvedimento operoso del contribuente;**
- estende a **ulteriori ipotesi** l'applicazione della disciplina che consente di **accelerare l'irrogazione di sanzioni;**
- **elimina** il **limite massimo di sei mesi** previsto per le **sanzioni accessorie** consistenti in misure di interdizione e sospensione.

Osservazioni e proposte

Si condividono in particolar modo le previsioni introdotte al fine di prevedere che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie sia sempre più improntata ai **principi di legalità, proporzionalità[6] e offensività**. Sono altresì condivisibili le modifiche all'art. 6 del citato D.Lgs. n. 472/1997 tese ad escludere la punibilità sia nei casi di:

- violazioni che non arrecano **pregiudizio concreto** all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo;

[6] Sul principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative si veda, da ultimo, la sentenza della Corte costituzionale 40/2023, con la quale è stata censurata una norma che "*equipara le condotte più gravi e pericolose a quelle di minor rilievo, stabilendo per tutte una sanzione in misura fissa*" in quanto "*ciò è in aperto contrasto con il principio di proporzionalità delle sanzioni*", principio costantemente richiamato nella giurisprudenza della Corte anche con riferimento alle sanzioni amministrative.

- violazioni dipese da **obiettive condizioni d'incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

  Prima di entrare nel dettaglio delle osservazioni e proposte riguardanti le disposizioni contenute nello schema di decreto si segnala **l'assenza di modifiche in materia di sanzioni applicabili ai tributi locali**, seppur:

- il criterio di delega a cui si vuole dare attuazione, di cui all'art. 20, Legge n. 111/2023, riguarda sia le sanzioni erariali sia quelle degli enti territoriali;
- il d.lgs. n. 472/1997, che come noto, contiene la disciplina generale del procedimento sanzionatorio amministrativo è, pertanto, applicabile anche ai tributi locali.

1. *Concorso di violazioni e continuazione*

Con il comma 1, lett. f) si interviene sull'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di concorso di violazioni e continuazione.

In particolare, vengono introdotte le seguenti modifiche:

a) sono ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1)[7] **anche le violazioni "sostanziali",** ed è riprodotto in seno al comma 2[8] **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.

Il comma 8 dell'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997 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.

Si veda di seguito la tabella contenente la attuale versione dell'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997 e quella proposta dallo schema di decreto (con riferimento ai soli commi 1, 2 e 8):

[7] Quando con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione.
[8] Che regolamenta 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.

Art. 12 *(Concorso di violazioni e continuazione)*	Art. 12 *(idem)*
1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni **formali** della medesima disposizione.	1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione**, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.**
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che**, nella loro progressione,** pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.	2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette **in progressione o con la medesima risoluzione** più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. **Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.**

8. Nei casi di accertamento con adesione, di **mediazione tributaria e** di conciliazione giudiziale**,** in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.	8. Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale **o di ravvedimento**, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica**,** in caso di progressione **o di medesima risoluzione,** si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta **e per ciascun istituto deflativo.** La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Come si può vedere dal confronto tra il testo vigente e quello proposto nello schema di decreto si nota che le disposizioni sul cumulo giuridico si applicano nel ravvedimento (incluso dal nuovo comma 8) in caso di "***progressione o di medesima risoluzione***". Tuttavia, la modifica proposta ai nuovi commi 2 e 8 dell'art. 12 sembra non tener conto **dell'estensione alle violazioni sostanziali** proposta al comma 1 facendo riferimento soltanto alla possibilità di utilizzo del

cumulo giuridico, nel caso del ravvedimento, **per la continuazione**[9] **ma non per la nuova ipotesi di concorso materiale**[10]**. Si valuti di intervenire sul testo di legge al fine di rendere più coerente l'utilizzo del connubio ravvedimento - cumulo giuridico, estendendolo anche alle ipotesi di concorso materiale delle violazioni, tenuto conto del nuovo testo proposto al comma 1 dell'art. 12 che amplia l'ambito di applicazione della norma comprendendo sia violazioni formali che sostanziali.**

ART. 5 – DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

La norma, al comma 1 prevede che *"Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024".*

Nello specifico l'art. 5 prevede si applichino alle **violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024** le disposizioni di cui agli articoli:

- 2, che reca modifiche al decreto legislativo n. 471 del 1997 in materia di sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;
- 3, che reca modifiche al decreto legislativo n. 472 del 1997, in materia di disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie,
- 4, che prevede la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

Ne consegue **l'irretroattività delle norme più favorevoli per il contribuente** introdotte dalle disposizioni in esame, con riferimento alle sanzioni amministrative.

Osservazioni e proposte

1. ***Esclusione dell'applicazione del principio del favor rei***

La disposizione, escludendo l'applicazione del c.d. principio del *favor rei*, si espone a possibili censure di costituzionalità per violazione degli articoli 3 e 117, comma 1, della Costituzione. Il principio del *favor rei*, come noto, è espressamente fissato dall' art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997[11]. Esso opera salva l'ipotesi che il provvedimento d'irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo. Tale principio si applica non solo in materia penale ma anche alle sanzioni amministrative, come affermato dalla ordinanza della Corte Cost. n. 193/2016.

[9] Si pensi al caso della omessa fatturazione che determina, in continuazione, l'infedeltà della successiva dichiarazione.
[10] Mutuando una definizione tipica del diritto penale, nel concorso formale (art. 81 c.p.) il soggetto con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni di legge, ovvero commette più violazioni della medesima disposizione di legge. Mentre nel concorso materiale il soggetto commette una pluralità di reati (azioni od omissioni) ponendo in essere condotte diverse (artt. 71 ss. c.p.).
[11] *L'art. 3, c. 3, D.Lgs. n. 472/1997 dispone: "Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".*

Nel rispetto del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. non è ragionevole punire più gravemente un soggetto per un fatto che, secondo la legge posteriore, non è illecito o è sanzionato più lievemente. Sempre secondo la Corte Costituzionale, è necessario che una **eventuale deroga al principio del *favor rei* superi un vaglio positivo di ragionevolezza**, **non essendo sufficiente che la norma derogatoria non sia manifestamente irragionevole**[12].

La deroga al principio del *favor rei* non potrebbe, altresì, essere giustificata dall'esigenza di salvaguardare il bilancio pubblico (art. 81 Cost.), infatti, la legge delega di riforma fiscale all'art. 22, comma 3, stabilisce il principio per cui, qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione al loro interno si provvede mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della legge delega, trasmessi alle Camere prima di quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

Per le motivazioni esposte si suggerisce di **prevedere l'applicazione del *favor rei* per le sanzioni amministrative applicabili alle violazioni commesse precedentemente, ove più favorevoli per il contribuente.**

[12] Corte Cost. n. 393/2006.