

PROF. FRANCESCO TUNDO
ORDINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO
NELL'UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

Commissioni riunite
II Finanze e Tesoro
e
VI Giustizia
del Senato della Repubblica

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 144
Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario

Schema sintetico delle considerazioni formulate nel corso dell'audizione del 3 aprile 2024

Signori Presidenti, signori Commissari,

Il provvedimento sottoposto al Vostro esame riguarda l'attuazione dell'art. 20 della legge delega n. 111 del 2023, anzi di una parte di esso (segnatamente il primo comma).

Si tratta di un provvedimento *centrale* nel complesso di misure in corso di adozione in attuazione della legge delega: attiene infatti alla *risposta sanzionatoria* alle condotte di sottrazione al prelievo e, dunque, è significativo della politica di contrasto all'evasione che si intende intraprendere e determina la percezione del disvalore della stessa che si intende trasmettere.

A questo proposito osservo subito, in via generale, che la politica sanzionatoria può, per via mediata, avere una ricaduta sul tasso di adempimento spontaneo, ma non si può pensare che la riduzione delle sanzioni determini, in quanto tale, un miglioramento di quest'ultimo *per effetto automatico* perché la funzione di deterrente dell'impianto sanzionatorio deve comunque essere salvaguardata e la riduzione delle sanzioni amministrative, oltre un certo limite, rischia di rivelarsi controproducente.

*

Le considerazioni e le proposte che formulerò attengono alla *efficacia* delle misure adottate con il proposto decreto legislativo di attuazione della delega e alla *coerenza* di esse

- A) all'*interno* del medesimo provvedimento che è sottoposto al Vostro esame,
- B) rispetto alla *legge delega* e
- C) in senso più ampio, all'*assetto generale* dell'ordinamento.

*

Uno degli obiettivi dichiarati dalla legge delega, e ribadito nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo sottoposto al Vostro esame, è quello di adeguare l'apparato sanzionatorio amministrativo tributario al *principio di proporzionalità*, come da tempo richiesto ripetutamente dalla dottrina e dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (sent. n. 46 del 2023, da ultimo). L'intento è pienamente apprezzabile, ma occorre sottolineare che la sua attuazione non può ridursi alla mera attuazione di "*tagli orizzontali*" alle attuali sanzioni (che pure sono, oggettivamente, sensibilmente più alte rispetto a molti degli altri sistemi europei), bensì fare in modo che la risposta sanzionatoria *sia e possa essere calibrata alla offensività della condotta dell'agente*. In questa prospettiva, l'adozione, nello schema di decreto legislativo che Vi è stato sottoposto, di una sanzione in misura fissa, in luogo dell'attuale "*forchetta edittale*" da parametrare concretamente di volta in volta, limita la necessaria commisurazione della sanzione alle specifiche circostanze che si verificano e, in ultima analisi, comprime anche il sindacato giurisdizionale sulla congruità della sanzione irrogata.

*

Per ragioni di tempo, e per cercare di rendere più efficace il mio contributo, mi soffermerò soltanto, in forma schematica, su *alcune* delle disposizioni oggetto dell'Atto di Governo n. 144, seguendo l'ordine delle disposizioni dello schema di decreto legislativo.

ARTICOLO 1 - DISPOSIZIONI COMUNI ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

1) comma 1, lett. a): nuova definizione della fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti

Le definizioni di crediti non spettanti e inesistenti contenute in ambito penale nell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000 vengono modificate per coordinarle con quelle che saranno introdotte nel nuovo art. 13, commi 4 e 5 del d.lgs. n. 471 del 1997. Lo schema di decreto in esame mira quindi ad uniformare le due discipline, con una scelta che, in principio, appare opportuna. Sul punto, segnalo che la Terza Sezione penale della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 6/2024, non appariva tener conto di quanto espresso dalle Sezioni Unite civili nelle sentenze n. 34419 e n. 34452 del 2023 (svalutando, ai fini della definizione penale di credito inesistente, quella tributaria *ex art. 13, co. 5, cit.*).

Passando alla *distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti*, come anticipato la modifica in esame va letta in congiunzione con l'intervento – di cui all'art. 2, comma 1, lett. l) della bozza – sull'art. 13, commi 4 e 5, d.lgs. n. 471/1997¹. Al comma 4, si conferma che il credito è *non spettante* quando è utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge (si pensi alla mancanza del visto di conformità) o per l'eccedenza rispetto alla misura prevista, si pensi al classico “splafonamento”. Inoltre, “*si considera credito non spettante il credito, diverso da quello di cui al comma 5, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità*”. Potrebbe trattarsi del bonus ricerca e sviluppo in difetto del requisito dell'innovatività, o, più in generale, del credito basato su spese realmente sostenute ma ritenute non agevolabili in base a questioni puramente interpretative. Il credito inesistente è, invece, quello in relazione al quale “*manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo*”. La sanzione del 70% è aumentata dalla metà al doppio “*qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto*

¹ In merito il legislatore interviene anche per quanto riguarda il *quantum* sanzionatorio: a) la sanzione da indebita compensazione di crediti non spettanti è ridotta dal 30% al 25%; b) la sanzione per i crediti inesistenti è sanzionata in misura pari al 70%, e non più dal 100% al 200%.

di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici". Sulla base dello schema di decreto, viene meno il requisito, oggi previsto dall'art. 13 comma 5, d.lgs. n. 471/97, della rilevabilità tramite controlli automatizzati o formali, con conseguenze definitorie di non poco conto visto che si trattava di una condizione che restringeva la nozione di inesistenza.

Da questo punto di vista, sembra che l'intervento si ponga in termini deteriori rispetto all'approdo delle SS.UU. raggiunto nelle sentenze n. 34419 e n. 34452 del 2023, facendo sorgere dubbi riguardo al rispetto del criterio direttivo della legge delega – all'art. 20, comma 1, lett. a) n. 5) –, improntato a una "rigorosa" distinzione fra crediti spettanti e inesistenti ispirata ai criteri giurisprudenziali

Rapporti tra processo penale e processo tributario

2) *comma 1, lettere i) ed m): efficacia delle sentenze tributarie nel processo penale e di quelle penali nel processo tributario*

Osservo subito che desta qualche perplessità la possibilità per la sentenza irrevocabile resa nel processo tributario, nonché degli "atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione" di essere acquisiti "nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato" – sempreché abbiano ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale.

Sottolineo anzitutto che mentre la legge delega prevedeva – all'art. 20, comma 1, lett. b) n. 1) – l'attribuzione di una rilevanza alle definizioni raggiunte "in sede amministrativa o giudiziaria" ai fini probatori in sede penale, non si rinviene alcun riferimento alle sentenze tributarie; se la scelta del legislatore delegato potrebbe essere stata dettata dalla volontà di correggere una certa contraddittorietà nella legge delega (non si vede perché attribuire rilevanza a definizioni amministrative anziché a una sentenza), si potrebbe nondimeno prospettare un *eccesso di delega* sul punto.

Sotto un'ulteriore prospettiva, lo schema non si preoccupa di specificare se la sentenza tributaria acquisibile sia soltanto quella di accoglimento o anche quella di rigetto del ricorso del contribuente – verosimilmente, saranno entrambe acquisibili ma se così fosse vi sarebbe un'altra *dissimmetria* tra i due processi, penale e tributario.

È mio parere che la maggiore ampiezza e pervasività dell'istruttoria nel processo penale renda difficile condividere un coordinamento nei termini prospettati dallo schema di decreto delegato,

soprattutto dove sia la definizione amministrativa a contribuire alla formazione della prova in ambito penale, per quanto ovviamente senza automatismi di sorta. Soprattutto, una tale efficacia potrebbe costituire un *significativo disincentivo per il contribuente al ricorso agli strumenti di definizione in sede amministrativa*, che potrebbero avere eventuali riflessi (negativi) anche nel processo penale, con effetti contraddittori rispetto al disegno generale della delega e dello schema di decreto delegato, che invece si propongono di promuovere gli strumenti deflativi del processo tributario.

Nell'ipotesi opposta il decreto legislativo introduce un vero e proprio obbligo per il giudice tributario di tener conto della sentenza penale irrevocabile di assoluzione intervenuta nei confronti del contribuente imputato "*sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario*", calibrandolo a seconda della formula adottata al termine del rito. In particolare, se la formula terminativa è "*perché il fatto non sussiste*" o perché "*l'imputato non lo ha commesso*", la sentenza penale irrevocabile di assoluzione avrà efficacia di giudicato "*in ogni stato e grado*" del processo tributario. Sul punto, segnalo che la disposizione sembrerebbe espressamente limitata alle sentenze di assoluzione emesse all'esito del dibattimento: in merito, sarebbe stato opportuno estendere tale ipotesi anche al caso di pronuncia all'esito di giudizio abbreviato (ma sono consapevole dei limiti imposti dalla previsione della legge delega). Inoltre – pur trattandosi anche qui, mi rendo conto, di un'ipotesi che troverebbe un limite intrinseco nella delega – sarebbe stato espressione di una maggiore coerenza ampliare l'ambito di applicazione di tale disposizione anche ai casi di archiviazione. Ciò per rimuovere una disparità di trattamento (ed in considerazione della pervasività dei poteri di indagine del Pubblico Ministero, che sono certamente suscettibili di determinare una valutazione di insussistenza del fatto evasivo) e anche al fine di rendere concretamente applicabile una disposizione quale quella qui in esame, stante l'assai esiguo numero di casi in cui un processo penale si rende definitivo, in esito al dibattimento, prima del processo tributario.

In conclusione, lo schema di decreto delegato attribuisce espressamente e volutamente un differente "peso" ai rispettivi giudicati – con l'effetto, che non mi sento di apprezzare, di introdurre *una sorta di gerarchia fra giurisdizioni* che stride con i numerosi e significativi interventi di riforma che hanno riguardato la giustizia tributaria. A mio avviso, tuttavia, la previsione attinente all'efficacia della sentenza penale definitiva favorevole al contribuente merita di essere salvaguardata, quale isolata eccezione al regime del doppio binario, che ritengo debba essere confermato, anche in considerazione della sostanziale esiguità dei casi ai quali essa sarebbe suscettibile di applicazione.

Tenuto conto di tutto quanto sin qui ho osservato, sottopongo invece alla Vostra valutazione la possibilità di *non dare attuazione alla legge delega nella parte in cui prevede la possibile rilevanza in sede penale degli atti di definizione tributaria, eliminando l'art. 1, comma 1, lett. i) dello schema*,

per non determinare disincentivi alle definizioni consensuali, così come anche alle sentenze tributarie, poiché ciò esporrebbe il decreto legislativo ad un vizio di eccesso di delega.

Considerazioni sull'entità delle sanzioni proposte

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

3) *comma 1, lettere a) b) e c): riduzione delle sanzioni per omessa dichiarazione/dichiarazione infedele e riduzione in ipotesi di presentazione della dichiarazione omessa /integrativa prima della decadenza/inizio verifica*

Le disposizioni in commento provvedono a rideterminare (*inter alia*) le sanzioni per omessa ed infedele dichiarazione delle imposte sui redditi, che *diventano fisse e non più variabili* (120% anziché dal 120% al 240% e 70% anziché dal 90% al 180%)

Inoltre, viene introdotto uno *specifico trattamento sanzionatorio ridotto* quando il contribuente – pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione o avendone presentata una 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. La riduzione in ipotesi siffatte è notevole: nel caso di dichiarazione omessa si applica la sanzione del 25% prevista dall'art. 13 comma 1 d.lgs. n. 471 del 1997, aumentata del triplo (75%), mentre nel caso di dichiarazione infedele si applica la sanzione del 25%, aumentata al doppio (50%). In quest'ultimo caso la sanzione base per le regolarizzazioni spontanee è dunque il 50%.

Si tratta di una disposizione dalla quale traspare l'intento che caratterizza l'impianto dello schema di decreto legislativo il quale, più che essere relativo alla mitigazione delle sanzioni in virtù del principio di proporzionalità– che parrebbero perdere parte della loro funzione di deterrenza – sembra semmai essere volto ad incentivare ulteriormente la *compliance* e la regolarizzazione spontanea, tenuto altresì conto delle ulteriori riduzioni dovute al ravvedimento (punto che emergerà nuovamente in più occasioni nell'analisi dello schema medesimo). Il che di per sé non è un effetto criticabile, ma sempre a condizione che non sia perseguito a prezzo della complessiva deterrenza dello strumento sanzionatorio.

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

4) *comma 1, lett. c): introduzione di causa di non punibilità in caso di presentazione di dichiarazione integrativa e versamento a seguito di indicazioni rese dall'AF nelle fattispecie di incertezza normativa*

Si introduce, ritengo in una prospettiva ancora una volta di incentivazione della *compliance*, un'ulteriore causa di non punibilità amministrativa, relativa alle ipotesi in cui il contribuente dovesse adeguarsi alle indicazioni rese dall'A.F. nelle proprie Circolari interpretative e nell'attività di consulenza giuridica, provvedendo entro sessanta giorni alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento del *quantum* dovuto, ciò "*sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*".

Così facendo il legislatore attribuisce, per quanto implicitamente, ancora maggiore *vis* interpretativa ai chiarimenti di prassi, che determinano esplicitamente un *revirement* da parte del contribuente e, dall'altro, introduce la necessità di una condizione ulteriore – *i.e.* l'obiettiva incertezza – sulla cui ricorrenza nei singoli casi potrebbe originarsi un notevole contenzioso.

Oltre una prima apparenza, la disposizione proposta a mio avviso determina consistenti rischi poiché appare contraddittoria rispetto alla necessaria stabilità dell'ordinamento e, forse, persino al principio di riserva di legge. Le cause di non punibilità devono essere previste dalla legge (che, invero, già le contempla in ragione dell'obiettiva incertezza interpretativa) e, di volta in volta, sottoposte al vaglio del giudice al quale deve essere rimessa la valutazione della sussistenza delle condizioni della disapplicazione delle sanzioni. Nel caso di specie, invece, parrebbe introdursi una causa di non punibilità in parte automatica – nella misura in cui fa seguito a un'attività dell'Amministrazione – e in parte pur sempre rimessa all'eventuale sussistenza dell'obiettiva incertezza normativa, con un'applicazione congiunta di tali requisiti che risulta difficilmente ponderabile.

Per queste ragioni, ritengo consigliabile che questa previsione sia espunta dallo schema di decreto legislativo.

5) *comma 1, lett. f): introduzione delle violazioni sostanziali nell'ambito di applicabilità del principio della continuazione; esclusione del cumulo giuridico per omessi pagamenti; estensione del cumulo giuridico al ravvedimento operoso*

Svariate modifiche interessano l'art. 12, d.lgs. n. 472 del 1997, in punto di cumulo giuridico e continuazione delle violazioni. Fra di esse, viene specificato che non è applicabile il cumulo giuridico

in caso di omessi versamenti ripetuti anche su più anni. Il legislatore ha così respinto il più recente orientamento della Corte di Cassazione che aveva esteso l'operatività della continuazione *ex art. 12*, comma 5 alle ipotesi di omessi versamenti reiterati trattandosi di violazioni della stessa indole (Cass. 8 aprile 2022 n. 11432, Cass. 18 luglio 2022 n. 22477), confermando la tesi della prassi (Circ. Min. 25 gennaio 1999 n. 23 cap. IV, par. 1) e di una giurisprudenza più conservativa e risalente (Cass. 22 marzo 2019 n. 8148).

Inoltre, viene modificato il comma 8 dell'art. 12, prevedendosi l'applicazione del cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso, limitatamente, però, alla singola imposta e al singolo periodo di imposta; anche in questo caso, evidentemente, il fine ricercato dal legislatore delegato è sempre quello di incentivare l'adempimento spontaneo, come già detto al punto n. 3).

I presupposti e le conseguenze dell'esclusione del *favor rei*

ARTICOLO 5 – DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

6) *applicazione delle modifiche alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024*

Il legislatore ha previsto che le modifiche apportate al sistema sanzionatorio si applicano alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024, così “disattivando” il principio del *favor rei* di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Si tratta, indubbiamente, della previsione che suscitato le maggiori perplessità fra quelle previste nella bozza di decreto, come già osservato da parte della dottrina; non a caso, la relazione illustrativa si dilunga ampiamente per trovare una giustificazione plausibile a tale disposizione, una scelta singolare che appare alla stregua di una sorta di *excusatio non petita* e che segnala, evidentemente, la consapevolezza da parte del legislatore delegato della grande delicatezza della questione.

Nella relazione di accompagnamento si legge, anzitutto, che tale scelta sarebbe giustificata in quanto “*si è ritenuto necessario associare alla maggior pervasività degli interventi anticipati dell'amministrazione finanziaria, finalizzati a ottenere la compliance preventiva da parte del contribuente, e al potenziamento degli istituti necessari a rendere effettiva l'applicazione della sanzione, un approccio maggiormente graduale nella determinazione delle sanzioni*”.

In altri termini, la riduzione dell'entità delle sanzioni conseguirebbe, nell'ottica del legislatore, al potenziamento degli istituti di *compliance*: la tesi non sembra convincente visto che non toglie il fatto che, a parità di offensività della condotta, vengono sottoposte a trattamenti sanzionatori differenziati

violazioni identiche soltanto in base al fattore tempo, ponendosi dunque un tema di (dis)parità di trattamento.

La suddetta tesi si pone peraltro in contraddizione con la giustificazione esplicitamente sottesa all'intervento in materia sanzionatoria: la riduzione dell'entità delle sanzioni dovrebbe infatti dipendere – secondo il criterio della legge delega di cui all'art. 20 comma 1, lett. c) n. 1) – dalla necessità di conformare l'ordinamento al canone della proporzionalità.

Ebbene, se così fosse, proprio il canone della proporzionalità imporrebbe di sottoporre anche le violazioni pregresse alla medesima sanzione prevista per quelle future, che è stata ritenuta per l'appunto quella più proporzionata alla violazione.

Peraltro, ricollegare alle (maggiori) possibilità di *compliance* l'entità (ridotta) di tutte le sanzioni sembra intaccare la finalità di queste ultime, che è pur sempre quella di reprimere gli illeciti e di avere un effetto deterrente.

Fra le ulteriori ragioni illustrate nella Relazione, allora, certamente appare più plausibile il richiamo all'art. 81, Cost. e alla tenuta del bilancio statale. Viene così espressamente precisato che *“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”*.

Anche in questo caso, però, la tesi è criticabile: le sanzioni non possono, infatti, ritenersi alla stregua di vere e proprie “entrate” come, ovviamente, le imposte, giacché le prime dovrebbero essere semmai unicamente finalizzate a punire l'autore dell'illecito.