

SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONI RIUNITE DELLA GIUSTIZIA E FINANZE E TESORO

**Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio
tributario**

(Parere ai sensi degli articoli 1 e 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111)

AUDIZIONE

Prof. Avv. Guglielmo Flacco

Roma, 3 aprile 2024

Il Primo articolo del decreto delegato che merita di essere analizzato è senz'altro l'articolo 5, rubricato *Disposizioni transitorie finali*, all'interno del quale viene disposto che tutta la normativa riguardante le sanzioni, di cui agli articoli 2, 3 e 4 del detto decreto¹, devono trovare applicazione per le violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024.

Le ragioni di tale disposizione sono state individuate, nella relazione illustrativa, in coerenza con il nuovo rapporto fisco-contribuente che si sta delineando con l'emanazione dei decreti delegati che fanno seguito alla legge delega n. 111/23.

Sempre nella relazione, a motivazione della non retroattività della norma, si evidenzia come la copertura costituzionale valga solo per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale secondo principi richiamati dall'art. 117 Cost. ma non per le sanzioni amministrative. Ulteriore ragione giustificativa viene fatta con il richiamo all'articolo 81 Cost. che sancisce l'interesse all'equilibrio del bilancio pubblico, interesse protetto dalla carta costituzionale che necessita del relativo bilanciamento e con altri interessi e che prevarrebbe sull'interesse del singolo a vedersi retroattivamente applicata una normativa di favore che, se riconosciuta alla generalità dei contribuenti, inciderebbe senz'altro sul bilancio dello Stato.

In tale ottica quindi viene specificato come le sanzioni amministrative non possono godere del principio di retroattività a meno di riconoscere alle stesse una natura sostanzialmente penale. Peraltro nell'atto accompagnatorio viene esplicitamente fatto richiamo alla sentenza della Consulta n. 193/2016 secondo

¹L'articolo 2 reca modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi; l'articolo 3 reca modifiche al decreto legislativo n. 472 del 1997, in materia di disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie; L'articolo 4 prevede la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

cui le sanzioni amministrative non godrebbero di copertura costituzionale e rientrerebbe nella discrezionalità del legislatore, nel limite della ragionevolezza, modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di legiferazione.

Sotto un diverso profilo normativo, invece, il legislatore delegato prendendo a riferimento l'articolo 3 del decreto legislativo n. 472/97 e valorizzando il comma 2 del medesimo articolo nella parte in cui afferma che la legge più favorevole è applicabile salva la possibilità di diversa previsione legislativa, perviene a giustificare *ab origine* la possibile graduazione degli effetti temporali delle sanzioni.

La mancata retroattività delle norme, oltre ad essere una occasione perduta che avrebbe consentito a numerosi contribuenti di vedersi ridotto il debito fiscale magari agevolando il pagamento del dovuto, non può essere condivisa per una serie di ragioni che si andranno ad evidenziare.

In via preliminare, non può non evidenziarsi come una tale norma di riduzione delle sanzioni, sicuramente da accogliere con favore, in mancanza dell'applicazione retroattiva rischia di esplicare i propri effetti quantomeno dall'anno 2029 essendo noto che, applicandosi alle violazioni successive al 30 aprile 2024, le contestazioni (e consequenziali sanzioni) si rileveranno, come non di rado accade, in prossimità della scadenza dei cinque anni.

E dunque è corretto chiedersi se l'intento della legge delega fosse quello di non incidere immediatamente ed anche retroattivamente su un sistema sanzionatorio che ha oberato oltremodo i contribuenti tanto da non essere in linea con quello previsto dagli altri Paesi europei come, peraltro, evidenziato proprio nella legge delega.

All'attenta adunanza certamente non sfuggirà come la giurisprudenza europea², a più riprese, ha ritenuto alcune sanzioni amministrative di natura sostanzialmente penale³ e ciò sulla circostanza che le scrutinate sanzioni amministrative, nei casi oggetto di giudizio, non svolgevano (e comunque non solo) una funzione risarcitoria ma preventiva, repressiva e punitiva, infliggendo al sanzionato un evidente sacrificio anche se solo di pure di natura economica.

Ora non sfugge a chi scrive come la pronuncia della Consulta, richiamata dalla relazione di accompagnamento, con riguardo alla presunta violazione dell'art. 117 Cost., non abbia affermato una generica applicazione della *lex mitior* alla totalità delle sanzioni amministrative ma abbia sancito il principio per cui sia applicabile la disciplina della sanzione più favorevole a singole e specifiche violazioni laddove esse siano idonee ad acquisire caratteristiche "punitive" alla luce dell'ordinamento convenzionale.

Ebbene, è del tutto evidente come la richiamata pronuncia, ben lungi dall'affermare un generale principio di non rilievo penale delle sanzioni amministrative, non mette al riparo le norme del decreto delegato che stiamo esaminando da una probabile e fondata eccezione di incostituzionalità nella non remota ipotesi che la questione, rimessa al Giudice delle leggi, si possa risolvere nell'affermazione della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie.

² In particolare il riferimento è al caso Scoppola/Italia nel quale la Grande Camera, mutando il proprio precedente e consolidato orientamento, ha stabilito che "*l'art. 7 par. 1 della Convenzione non sancisce solo il principio della irretroattività delle leggi penali più severe, ma anche, e implicitamente, il principio della retroattività della legge penale meno severa*", traducendosi "*nella norma secondo cui, se la legge penale in vigore al momento della perpetrazione del reato e le leggi penali posteriori adottate prima della pronuncia di una sentenza definitiva sono diverse, il giudice deve applicare quella le cui disposizioni sono più favorevoli all'imputato*" (così Corte di Strasburgo 17 settembre 2009).

³ Sul punto è opportuno rammentare le sentenze 27 settembre 2011, Menarini contro Italia, e 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia nelle quali la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto di natura "penale", ai sensi dell'art. 6 della CEDU, le sanzioni amministrative in materia di concorrenza (art. 15 della L. 10 ottobre 1990, n. 287) e le sanzioni amministrative in materia di manipolazione del mercato (art. 187-ter del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58).

In tal caso non sarebbe difficile immaginare la portata dirompente e le inevitabili complicazioni che potrebbe avere per l'Amministrazione tributaria una tale pronuncia che la costringerebbe ad affrontare molteplici controversie giudiziali per l'annullamento di tutti gli accertamenti antecedenti all'entrata in vigore della normativa che oggi ci occupa.

Del resto val bene rilevare come all'ordinamento italiano non è estranea l'applicazione della disciplina della legge più favorevole in tema di sanzioni amministrative laddove si prendano ad esempio le seguenti norme: l'art. 23-bis del D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148 (Approvazione del testo unico delle norme di legge in materia valutaria), come inserito dall'art. 1, comma 2, della L. 7 novembre 2000, n. 326; l'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662); l'art. 46 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla L. 28 settembre 1998, n. 337); l'art. 3 del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della L. 29 settembre 2000, n. 300).

Sotto diverso profilo, deve evidenziarsi come proprio il citato articolo 3 del D.lgs. n. 472/97 (“Disposizioni sulle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie”) al comma 3 espressamente prevede “*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.*”

Atteso che, per quanto consta, tale ultima disposizione normativa non è stata abrogata, è difficile coordinare due norme in palese contraddizione, invero, per un verso la novella legislativa ha notevolmente ridotto le sanzioni amministrative tributarie disponendo che si applichino alle violazioni successive al 30 aprile 2024 ma, al contempo, l'articolo 3, comma 3 D.lgs. n. 472/97 continua ad affermare che, se le leggi posteriori alla violazione dispongono una sanzione più favorevole, essa deve godere della *lex mitior*.

Ed allora non è difficile prevedere che, per le contestazioni non definitive causate da violazioni ante 30 aprile 2024, i contribuenti potranno ben richiedere l'applicazione del principio generale della *lex mitior*, invocando l'applicazione dell'art. 3, comma 3 D.lgs. n. 472/97, così aprendo un contenzioso difficilmente dagli esiti quantomeno incerti.

Del resto è consolidata la giurisprudenza della Suprema Corte che, in materia sanzionatoria, applica il principio generale dettato dall'art. 3 del D.lgs. n. 472/97 a meno di una norma derogatoria della stessa che, evidentemente nel decreto delegato, non è stata introdotta.

* * * * *

L'art. 20, comma 5 della legge delega n. 111/23 ha espressamente previsto che il legislatore delegato dovrà “*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”.

Il legislatore delegato, prendendo le mosse dalla giurisprudenza di vertice più recente⁴, ha modificato il comma 5 del D.lgs n. 471/97 definendo come inesistente il credito in relazione al quale mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi e sanzionando in maniera più grave (“*la sanzione è aumentata dalla metà al doppio*”) l'ipotesi per cui l'inesistenza del credito derivi da profili illeciti, fraudolenti o ingannatori, identificabili con riscontri sostanziali di natura contabile e non dalla mera analisi delle dichiarazioni fiscali e dei modelli di versamento.

Correttamente il legislatore delegato ha ritenuto di sanzionare in maniera più pesante l'inesistenza del credito derivante da fatti materiali oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, costituendo condotte particolarmente insidiose.

Al contrario, il novellato comma 4 dell'art. 13 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. È non spettante, altresì, il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista*”.

4 Il riferimento è alle pronunce della Corte di Cassazione nn. 34419 e 34452 dell'11.12.2023 che hanno statuito come “*In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal [D.Lgs. n. 158 del 2015](#) – allorché ricorrano congiuntamente i requisiti che il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; che l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli [artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973](#) e all'[art. 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972](#). Ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento.*”.

A prescindere dalle definizioni non si avrà dubbi di trovarsi innanzi ad un credito spettante qualora sia possibile la verifica mediante controlli formali, con l'applicazione di un regime sanzionatorio mitigato rispetto a quello dei crediti inesistenti sia per quanto riguarda l'ammontare pecuniario dello stesso (venticinque per cento del credito utilizzato) che con riguardo ai tempi di accertamento.

In realtà il legislatore delegato, non rispettando pienamente la delega (*“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;”*) e modificando il vigente articolo 13 del D.lgs. n. 471/97⁵, non ha ritenuto di introdurre per la sussistenza del credito inesistente anche il secondo criterio indicato dalla giurisprudenza di legittimità ovvero quello della non riscontrabilità del detto credito dai controlli automatici (ex artt. 36-bis, 36-ter, del DPR n. 600/1973 e 54-bis DPR n. 633/72) con la conseguenza di poter definire inesistenti le sole ipotesi di crediti carenti dei presupposti costitutivi.

Sul punto, salvo quanto si dirà in appresso, ben ha fatto il legislatore a limitare la definizione di credito inesistente alla sola mancanza dei presupposti costitutivi posto che il criterio della mancata ravvisabilità mediante controlli formali non avrebbe superato delle criticità e sarebbe potuto essere foriero di disparità di trattamento.

Invero, nel caso in cui due contribuenti abbiano compensato un debito Iva rispettivamente l'uno con crediti erariali fraudolenti e l'altro con crediti tributari

⁵ L'art. 13, comma 5 del D. Lgs. n. 471/97 così statuisce “Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo [54-bis](#) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

di altra natura e non erariali (Imu, Inail, Inps, ecc.) sempre fraudolenti, potrebbe accadere che al primo contribuente, essendo accertabile la fraudolenza del credito con le verifiche formali automatizzate, si applicherà la sanzione più mite per credito non spettante mentre, al secondo contribuente, sarà applicata la sanzione più pesante oltre alle maggiori conseguenti dal punto di vista penale.

Quanto sopra è sufficiente, dunque, per comprendere come il controllo automatizzato e successiva liquidazione, di cui agli artt. 36 bis e 36 ter del Tuir nonché all'art. 54 del DPR Iva, non potesse assurgere a strumento idoneo per giungere ad una definizione certa di credito inesistente o non spettante, a tacer del fatto che se un credito è inesistente lo è per sua natura senza necessità nemmeno di dover indagare gli elementi costitutivi atteso che in assenza di documentazione giustificativa dello stesso credito, non risulterà difficile far emergere comportamenti occulti e/o fraudolenti a fondamento dei documenti.

Infine, non può non evidenziarsi come anche la definizione di credito inesistente, per la carenza di fatti costitutivi, lascia dubbi di carattere interpretativo posto che non sempre è di facile soluzione verificare la sussistenza degli stessi che necessita di una attenta verifica esegetica delle norme che istituiscono l'agevolazione, tenuto conto dei principi regolatori dell'imposta.

Sul punto è noto il gravoso contenzioso che si è ingenerato con riguardo ai crediti di imposta c.d. "Ricerca e sviluppo" derivanti dall'azione di recupero dell'Agenzia delle entrate che, sull'assunto della presunta mancanza di novità dei progetti tecnici, in numerosi casi, è pervenuta a definire inesistenti i crediti usufruiti in virtù della norma agevolativa con sanzioni dal 100% al 200%.

Ma nonostante i diversi interventi normativi per rimediare a tale situazione sia sul fronte penale (introducendo il riversamento spontaneo quale

causa di non punibilità di cui al D.L. n.146/21 ovvero il perfezionamento del debito mediante tregua fiscale di cui al D.L. n. 34/2023) e sul fronte tecnico (mediante la certificazione tecnica all'esito della procedura di *ruling* di cui al D.L. 73/2022), a dimostrazione della non facile identificabilità della natura del credito e delle conseguenze penali, il legislatore delegato ha ritenuto di dover introdurre un'ulteriore causa di non punibilità con l'articolo 1, comma 1, lett. d) della novella legislativa.

Nello specifico, infatti, è stata introdotta una causa di non punibilità per indebita compensazione di crediti non spettanti ove *“all’articolo 10-quater, dopo il comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente: «2-bis. La punibilità dell’agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa 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.”*.

Ora è del tutto evidente come tale causa di non punibilità, declinata alle *“obiettive condizioni di incertezza”* in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito *“per la natura tecnica delle valutazioni”*, apre la strada alle più svariate interpretazioni posto che sarà difficile stabilire quale valutazione di natura tecnica potrebbe comportare l'incertezza sulla spettanza del credito stante la discrezionalità eccessiva legata ad una tale valutazione.

* * * * *

L'art. 3 del decreto delegato ha introdotto il nuovo comma 5 bis all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 secondo cui *“Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi*

provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.”

Una tale formulazione rende indefinito quale giudice debba procedere alla rideterminazione complessiva della sanzione, invero, laddove si dice *“il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva ”* lascia indefinito se a dover ridefinire la sanzione totale sia il giudice presso il quale sia stato impugnato l'ultimo atto irrogativo delle sanzioni ovvero il giudice dell'ultimo giudizio presso cui pende una delle impugnazioni.

Il chiarimento della norma per definire quale sia il giudice a dover determinare la sanzione complessiva si rende necessaria, auspicando che l'individuando giudice sia quello che prende cognizione dell'ultimo atto posto che avrà innanzi a se un quadro chiaro e completo delle violazioni attribuite al contribuente.

* * * * *

L'articolo 20 del decreto delegato prevede che *“Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali”*.

Ebbene, a ben vedere, il decreto delegato non contiene una specifica revisione del sistema sanzionatorio che riguarda i tributi locali e ciò nonostante

l'art. 10 ter dello Statuto del contribuente, introdotto con il D.lgs. n.30 dicembre 2023, n. 219, abbia esteso a tutte le sanzioni amministrative il principio generale di proporzionalità.

Per tale ragione, se sono state affievolite le sanzioni per i tributi erariali, non è dato comprendere per quale ragione non si sia prevista uguale sorte per le sanzioni dei tributi locali che rimangono evidentemente sproporzionate rispetto a quelle erariali.

Tale dicotomia emerge ancor più chiaramente laddove l'importo delle sanzioni, come ridisegnate dal decreto delegato, sono stabilite in misura fissa e non più all'interno di una forbice minimo-massimo modalità, quest'ultima, ancora valevole per i tributi locali così che le modifiche introdotte al D.Lgs. n. 472/97, che hanno valenza generale per tutte le sanzioni, mal si conciliano con la modalità di determinazione di una sanzione variabile all'interno di una forbice.

* * * * *

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) con il quale consente la compensazione di crediti dovuti all'erario per sanzioni ed interessi, per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati, con crediti del contribuente vantati nei confronti delle amministrazioni statali non prescritti, certi, liquidi ed esigibili purchè gli omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati siano emersi a seguito di comunicazione di irregolarità, di cui all'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973. La norma trova applicazione per le dichiarazioni dei redditi relativi ai periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022. Si ritiene utile l'estensione di tale facoltà anche ai periodi imposta antecedenti alla detta

data in modo da consentire ai contribuenti che vantano crediti nei confronti delle amministrazioni statali di non attendere i tempi di liquidazione degli stessi con il duplice vantaggio, per un verso, di non privare di liquidità il contribuente/imprenditore e, per altro verso, di archiviare rapidamente la pratica di riscossione con riguardo alle cartelle derivanti dai controlli automatizzati.