

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE REVISIONE DEL SISTEMA
SANZIONATORIO TRIBUTARIO**

ATTO N. 144

Lo schema di decreto si compone di più parti, dedicate ciascuna alle disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali, alle modifiche degli attuali decreti nn. 471 e 472 del 1997 ed alla revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi nonché degli altri tributi indiretti.

Lo schema disciplina, infine, nelle disposizioni transitorie dell'art. 5, l'applicazione temporale delle modifiche previste dai precedenti artt. 2, 3 e 4 con una portata che non sembra in linea con i principi e criteri direttivi della legge delega 111/2023, nonché con i precetti costituzionali ed unionali. Difatti la disposizione prevede che gli artt. 2, 3 e 4 del decreto delegato si applichino alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024. Si tratta di una scelta sorprendente considerato che le disposizioni per le quali si procrastina l'effettività prevedono un miglioramento del trattamento sanzionatorio e che la relativa posticipazione deroga al principio di retroattività della lex mitior.

Gli interventi sul Decreto Legislativo 74/00 sono da accogliere con favore, pur emergendo alcune criticità riguardanti le esimenti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter.

Gli interventi sul decreto legislativo 471/97 hanno previsto una riduzione delle sanzioni apprezzabile seppur in misura minore da quanto la Legge Delega lasciasse supporre.

L'intervento ai commi 4 e 5 dell'articolo 13, sulla differenziazione fra crediti non spettanti ed

inesistenti, presenta una formulazione estremamente generica presumibilmente foriera di incertezze applicative.

Gli interventi sul decreto legislativo 472/97 risultano apprezzabili nella loro complessiva valutazione, ma si invita il legislatore delegato ad introdurre una disposizione che preveda espressamente l'applicazione del principio del cumulo giuridico (art. 12) alle sanzioni relative ai tributi locali

1. - ARTICOLO 5 - DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

Sovvertendo l'ordine dello schema di Decreto, pare necessario affrontare *in primis* le numerose problematiche di tipo giuridico e di opportunità che la previsione di cui all'art. 5 solleva: la scelta di derogare al principio del favor rei ivi prevista rischia infatti di svalutare la portata della riforma e di alimentare un contenzioso di entità notevole per gli effetti di ingiustizia sostanziale che ne derivano.

In primo luogo perché la stessa legge delega 111/23 (art. 20) non ha in alcun modo previsto la deroga di tale principio, che per importanza avrebbe richiesto adeguata previsione, con ovvie conseguenze sul piano della violazione dell'art. 77 Cost.

Anzi, all'art. 20 c. 1 lett. c) la delega ha previsto che il legislatore delegato intervenisse con la finalità di ridurre le sanzioni tributarie fino agli standard europei, imponendo la proporzionalità delle stesse e ritenendo quindi che allo stato fossero sproporzionate.

Più in generale, il legislatore ha inteso rafforzare l'obiettivo - comune a tutte le disposizioni della legge delega - di attribuire maggiore credibilità al sistema fiscale nazionale, anche

attraverso un rafforzamento delle esigenze di certezza, di predeterminazione e di proporzionalità delle misure sanzionatorie.

Oltre all'art. 3 co. 3 D.Lgs. 472/97, che ricordiamo prevede espressamente il principio della *lex mitior*, anche l'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea impone il rispetto del principio del *favor rei*, con le ulteriori conseguenze sul piano della violazione dell'art. 117 c. 1 Cost.

Senza contare che uno dei principali interventi riformatori già entrato in vigore, quello dello Statuto dei Contribuenti, all'art.10 -er c. 3 prevede che *“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”*.

Ed anche la giurisprudenza della Corte EDU ha da tempo affermato che, seppure l'art. 7 della Convenzione non lo stabilisca espressamente, il principio è da ritenersi immanente in tale disposizione (Corte Edu, Grande Camera, Scoppola/Italia, R.G. n. 10249/2003).

L'applicazione del principio del *favor rei* in materia di sanzioni amministrative è stata ripetutamente affermata dalla Corte Costituzionale, che ha fatto proprio l'orientamento della Corte di Strasburgo considerandole sostanzialmente “penali” laddove abbiano natura e funzione punitiva e non semplicemente riparativa.

E' noto infatti che, secondo la Corte EDU, , per qualificare una sanzione come penale occorre fare riferimento principalmente alla natura ed alla sua gravità, laddove per natura si deve intendere l'attitudine afflittiva della stessa, mentre la gravità è misurata sul massimo edittale della sanzione pecuniaria.

La legge delega è appunto intervenuta a mitigare sanzioni tributarie ritenute sproporzionate e dunque la gravità delle precedenti sanzioni (che si vorrebbe perpetuare per tutte le condotte commesse fino al 30 aprile 2024) rappresenta lo stesso presupposto dell'intervento riformatore: pare, pertanto, legittimo aspettarsi che non vi siano deroghe rispetto al principio della lex mitior.

Nella relazione si sostiene invece che l'interesse all'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) sarebbe in grado di neutralizzare ogni rischio di incostituzionalità del sistema, in quanto 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”*.

Si tratta di un argomento non convincente per due ordini di motivi.

Anzitutto, la riforma avrebbe concreto effetto – come avvenuto in passato tramite l'art. 25 D. Lgs. 472/97 – sugli atti non definitivi, ossia sui soli rapporti non esauriti.

Trattandosi di atti non definitivi o vicende non ancora contestate, la rideterminazione delle sanzioni sulla base del decreto delegato non avrebbe alcun impatto sul bilancio dello Stato, nel quale tali posizioni evidentemente non rappresentano entrate certe.

Rileva in secondo luogo la previsione di cui all'art. 22, comma 3 della Legge delega, secondo cui, laddove il decreto delegato comporti maggiori oneri finanziari a carico dello Stato, essi verrebbero compensati attingendo al fondo stanziato per la riforma fiscale ovvero agli stessi avanzi determinati dall'adozione degli ulteriori decreti delegati.

La scelta operata all'art. 5 rischia dunque di affossare l'intera riforma delle sanzioni: oltretutto l'annunciato nuovo regime sanzionatorio vedrà concreta ed effettiva applicazione solo tra

diversi anni, quando le annualità 2024 e 2025 saranno oggetto di accertamento e quindi a partire dagli anni 2030/2032 (se consideriamo i termini ordinari di accertamento e la prassi di accertare gli anni in scadenza).

La scelta – se confermata – porterà ad un contenzioso di enorme portata, in cui la Corte Costituzionale verrà chiamata a pronunciarsi, con il rischio che i singoli giudici si determinino a disapplicare autonomamente la disposizione in quanto contrastante con l'art. 49 par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dunque tramite il parametro dell'art. 11 Cost.

Resta, però, che i principi generali, come delineati nel testo di riforma del decreto sanzioni 472/97, sono principi generali assoluti che non si contrappongono, non sovvertono valori ma disciplinano regole. La immediata applicazione dei principi generali, quindi l'immediata entrata in vigore di questo testo normativo novellato, in quanto opera e si sviluppa sul piano assiologico, non contraddirebbe la prospettiva relazionale e simmetrica della Relazione illustrativa poiché non premierebbe e non salverebbe nessuno e nessun comportamento, così affrancandosi dalle pastoie del positivismo etico e dalle sue declinazioni in senso inclusivo e morbido (soft) o esclusivo e duro (hard).

Il diritto va concepito come valore e il valore del diritto è valore di giustizia, rappresentato tante volte con l'espressione *ius quia iustum*. Tra i significati della giustizia, in conclusione, quello della giustizia come valore si impone nella misura e nel significato a cui si rapporta il diritto; il diritto vale in quanto giusto (il diritto è giusto o non è diritto, secondo un'antica ma non consumata dottrina).

In conclusione, UNCAT ritiene che l'applicabilità delle nuove disposizioni sanzionatorie alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024 si pone in contrasto con il principio relativo all'applicazione della sanzione penale più favorevole sancito dal combinato disposto dell'art. 3 della Costituzione, dell'art. 7 della CEDU, dell'art. 49 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e dall'art. 15 del Patto Internazionale dei Diritti Civili in quanto, come è ormai pacifico secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della CEDU, le sanzioni amministrative che abbiano natura afflittiva - come la quasi totalità delle sanzioni tributarie attualmente vigenti - sono considerate assimilabili alle sanzioni penali.

In mancanza di modifiche all'attuale schema di decreto legislativo, UNCAT prevede che si svilupperà un significativo contenzioso sul punto, con evidenti trattamenti sanzionatori diseguali, che difficilmente potranno ritenersi giustificabili sul piano dei principi costituzionali, unionali e internazionali appena menzionati.

2. - DISPOSIZIONI COMUNI DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

Sul decreto legislativo 74/2000 – articolo 1 Schema di Decreto -

a) sul piano definitorio

L'introduzione nell'art. 1 del d.lgs. 74/2000 delle definizioni normative dei crediti non spettanti e di quelli inesistenti riporta nell'alveo penalistico le definizioni finora contenute nell'impianto legislativo tributario (art. 13 d.lgs. 471/97 commi 4 e 5) ma non in quello penale che attualmente (art. 10 quater) disciplina unicamente la pena, che ha una sua verticalizzazione in termini di gravità a seconda che la violazione concerna l'utilizzo di un

credito non spettante o inesistente. L'immediato aspetto positivo è la riproduzione sul piano definitorio di quella classificazione trasferita nel rimodulato art. 13 del decreto legislativo n. 471/97, sicché il credito sarà ritenuto inesistente o non spettante sulla base degli stessi presupposti, interpretabili ed applicabili univocamente sia nel comparto penale che fiscale.

Ma, aspetto del tutto innovativo, sempre sul piano definitorio, viene introdotta una terza nozione di credito spettante, nozione che permea tanto la norma penale quanto quella fiscale.

Sarebbe opportuno, però, con riferimento a questa novella intervenire sulla disposizione per le ragioni di seguito illustrate.

I crediti d'imposta di solito sono disciplinati da disposizioni normative e da disposizioni amministrative, rimesse a provvedimenti che operano sul piano procedimentale.

Gli adempimenti amministrativi possono operare sul piano procedimentale, sicché l'organo amministrativo non potrebbe stabilire decadenze che non siano previste per legge.

Conseguentemente la norma contenuta nell'art. 1 comma 1 lett. a) dello schema di decreto legislativo, relativo alla definizione di credito spettante, laddove esclude dalla nozione di credito spettante la violazione di adempimenti amministrativi di carattere strumentale "sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza" dovrebbe essere ritoccata stabilendosi che la sanzione della decadenza debba essere quella prevista dalla legge, non potendosi ammettere che un termine avente natura legale possa essere superato da una diversa previsione temporale di natura amministrativa (Cass.19627 dell'11.09.2009 n. 199, n. 29616 del 29.12.2011, n. 199 del 9.01.2014, n. 3578 del 13.02.2009).

b) sul piano della operatività della sanzione penale

- Opportuna, per quanto illustrato nella parte conclusiva del presente documento, l'esimente di cui agli artt. 10 bis e 10 ter, in materia di omesso versamento delle ritenute e dell'Iva, costituita dalla pendenza di un piano di ammortamento del debito oppure dal contenimento del debito residuo sotto la soglia dei cinquantamila euro in caso di intervenuta decadenza dalla rateazione, con il rilievo critico che entrambe le esimenti sono temporalmente di difficile attuazione pratica, poiché la previsione della presenza di un piano di rateizzazione nei termini previsti dalla norma è molto difficile, difatti l'emissione di avvisi bonari -o addirittura di cartelle di pagamento- è sottoposta a termini ordinatori molto spesso non rispettati dall'Agenzia delle Entrate. Sarebbe quindi opportuno indicare una tempistica diversa che trovi la decorrenza proprio dalla effettiva notifica di tali atti.
- L'esclusione della punibilità, introdotta nel comma 2 bis dell'art. 10-quater, quando sussistano condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi od alle particolari qualità fondanti la spettanza del credito, è in coerenza con la classificazione dei crediti introdotta nel nuovo articolo 1. La biunivocità del dato classificatorio (identico sia nel comparto tributario che in quello penale) induce logicamente a tener conto delle valutazioni, sottraendo lo scrutinio del giudice a canoni di automatismo.
- Nell'ottica della revisione dei reati tributari, improntata alla tutela del concreto interesse erariale, opportunamente nel novellato comma 2 dell'art. 12 bis si prevede che non sia disposto il sequestro dei beni finalizzato alla confisca se il debito tributario è oggetto di pagamento secondo un piano di ammortamento, anche in occasione del procedimento di accertamento con adesione o conciliativo. Se la finalità è il recupero del debito fiscale,

l'obiettivo è parimenti raggiunto con l'ulteriore effetto positivamente valutato di non mettere in pericolo irreversibilmente l'impresa.

La valutazione delle cause di natura economica/finanziaria che hanno costretto il contribuente a non effettuare i versamenti delle ritenute e dell'Iva, in coerenza con un sostanziale filone della giurisprudenza di merito, che ha ritenuto l'esimente della responsabilità solo se incolpevole.

Una rilevante portata innovativa sia sul piano dogmatico (si pensi alla costruzione della teoria bifasica) che del diritto pretorio formatosi nel corso del tempo è la previsione della non punibilità dei reati di cui agli articoli 10 bis (omesso versamento delle ritenute) e 10 ter (omesso versamento dell'Iva) contenuta nel nuovo comma 3 bis dell'art. 13. Si prevede, infatti, la non punibilità di questi reati se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'Iva. In questi casi, il giudice dovrà tener conto, per accertare le cause non imputabili all'autore, della crisi non transitoria di liquidità dovuta ai fatti contemplati nella norma. La giurisprudenza sulla responsabilità per mancato versamento di IVA e ritenute certificate nel contesto di crisi aziendali si è confrontata con le fattispecie caratterizzate da inadempimenti obbligati dalla mancanza di liquidità. La giurisprudenza di merito ha fatto ricorso, quando si è occupata di questi casi, alle nozioni di forza maggiore, stato di necessità e assenza di dolo, mentre la giurisprudenza di legittimità ha valorizzato il comportamento dell'autore in un momento antecedente a quello della scadenza tributaria rilevante, l'omesso accantonamento dell'importo necessario per il versamento all'Erario. La tutela penale per i giudici di legittimità precede quanto sanzionato dalla norma (il fatto dell'omesso versamento) sì da costruire il reato come fattispecie a

formazione progressiva, con struttura bifasica. Ad una fase in sé già obbligatoria, l'obbligo di accantonamento, segue la violazione del versamento. La Cassazione ritiene l'imprenditore colpevole poiché si sarebbe posto in una condizione che gli ha precluso di rispettare i propri doveri di contribuente. Quest'ultimo si sarebbe posto in una situazione di impossibilità di agire diversamente, cioè di versare il tributo, in quanto al momento della scadenza fiscale manca la provvista. La dottrina penalistica ha ritenuto, invece, che la mancata predisposizione della provvista per pagare alla scadenza darebbe ingresso al dolo eventuale, cioè l'omesso accantonamento sarebbe manifestazione dell'accettazione dell'eventualità di non adempiere.

L'opzione legislativa sembra, favorevolmente orientata a verificare, da parte del giudice, la sussistenza delle circostanze esimenti, vale a dire ad accertare se il contribuente inadempiente abbia omesso di versare a causa di una libera scelta oppure per la sussistenza di una delle cause individuate dalla norma. Si tratterà di vedere se l'inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della pubblica amministrazione e la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi costituiscono un elenco tassativo di circostanze esimenti, oppure saranno individuabili tutta una serie di ulteriori circostanze fattuali oggettive applicabili in via estensiva. Ma questo sarà il risultato dell'applicazione giurisprudenziale. La formula legislativa induce a ritenere plausibile sul piano ermeneutico una flessibilità delle cause, non esclusa ad esempio quella del contribuente di privilegiare, come fattispecie ricorrente nella casistica giurisprudenziale, crediti anche poziori rispetto a quelli erariali (stipendi e contributi dei dipendenti) di cui la giurisprudenza, invece, non sempre ha tenuto conto.

- La sospensione di cui all'art. 13 bis andrebbe modulata con i termini previsti dalla legge per adempiere dopo che sia intervenuto l'accertamento con adesione o la conciliazione – notevolmente superiori all'anno -. Per altro verso, accanto all'accertamento con adesione e alla conciliazione si potrebbe prevedere anche la rateazione in essere nelle ipotesi della rateazione degli avvisi bonari, non contemplati dalla norma.
- Va espressa condivisione per il superamento della preclusione della pregiudiziale penale e per il riconoscimento del giudicato penale nel processo tributario esteso al giudizio di legittimità. Era maturo il tempo perché, anche grazie all'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario, cadesse la preclusione dell'applicabilità dell'attuale art. 651 bis c.p.p. al processo tributario.

La profonda revisione dell'impianto normativo (nato anticamente come la legge delle manette agli evasori) suscita un interrogativo che non involge solo l'ermeneutica giuridica ma anche e soprattutto questioni di politica penaltributaria. Siamo in presenza del passaggio da un'originaria visione proiettata alla tutela di interessi collettivi consustanziali alla tutela penale (l'evasione come disvalore tout court al pari di tutte le altre fattispecie penalmente rilevanti) ad una visione informata all'interesse erariale. Si tratta, cioè, sul piano assiologico di considerare la pena come strumento disgiunto dalla finalità protettiva del bene comune, bensì funzionale al raggiungimento degli obiettivi di bilancio, alle esigenze di far cassa.

Il che, però, non vuol dire cedimento, non crea asimmetria tra il diritto positivo, la regula iuris, e i principi del diritto penale, poiché ne mantiene saldo il timone nella misura in cui legalità, proporzionalità, ragionevolezza, ne bis in idem continuano ad essere principi immanenti nel sistema.

Sul decreto Presidente della Repubblica 602/73 – articolo 1 Schema di decreto -

Nell'art. 28 sexies sarebbe opportuno estendere la compensazione anche (i) ai crediti verso le amministrazioni locali (regioni e comuni) e (ii) per le prestazioni di servizi (crediti professionali).

Sul decreto legislativo 471/97 – articolo 2 Schema di decreto –

- La riduzione della misura edittale delle sanzioni va salutata con favore e va incontro alle istanze da sempre invocate dall'Avvocatura circa il rispetto del principio di proporzionalità e ragionevolezza della sanzione predicato dalla giurisprudenza della CGUE, anche se per alcune violazioni (omessa presentazione dichiarazione Iva art. 5) nello schema permane la previsione della sanzione che nella misura supera l'imposta; nonostante il chiaro indirizzo della Legge Delega le misure delle sanzioni – seppur ridotte – restano spesso di gran lunga superiori rispetto a quelle degli standard europei. Si auspica una futura ulteriore revisione delle misure in oggetto.

- Un'attenzione particolare meritano le modifiche intervenute ai commi 4 e 5 dell'articolo 13, soprattutto con riferimento al comma 5 -crediti inesistenti-, la nuova formulazione non appare esente da criticità per la sua estrema genericità con la conseguenza che numerose potrebbero essere le contestazioni e su qualsiasi aspetto; sarebbe pertanto auspicabile un intervento di maggior precisione che magari individui una correlazione rispetto alla quale la mancanza di presupposto viene confermata.

Sul decreto legislativo 472/97 – articolo 3 Schema di decreto -

- La corrispondenza della misura delle sanzioni ai principi di proporzionalità e di offensività trova coerente collocazione nello schema di decreto (introduzione del comma 3 bis

nell'art. 3, ove anche nella rubrica è richiamato il principio della proporzionalità accanto a quello della legalità).

- Sulle cause di non punibilità (art. 6) la specificazione del carattere concreto che deve possedere il pregiudizio arrecato dalle violazioni del contribuente all'azione di controllo del Fisco si coniuga con il carattere, di derivazione statutaria, di correttezza di questa azione di controllo, sottratta ad una valutazione molte volte autoreferenziale e immotivata da parte dell'ente impositore.

- E' espressione di un nuovo modello di compliance la previsione che il contribuente, alla luce della pubblicazione di documenti di prassi, a chiarimento delle incertezze interpretative ed applicative della norma tributaria, ove ne condivida il contenuto, possa procedere alla correzione della dichiarazione con una integrativa. Sarebbe opportuno che nello stesso documento di prassi sia dato atto della sua scaturigine dall'incertezza interpretativa pregressa. La possibilità di presentare una dichiarazione integrativa è già presente nell'ordinamento tributario (art. 2 L. 322/1988) così come per il diritto vivente il diritto del contribuente può essere fatto valere anche in sede contenziosa, in ossequio al principio di capacità contributiva. A partire da Cass., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378, infatti, è stato affermato che in tema di imposte dirette il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 ss. c.c. (ex multis Cass. n. 10029 del 2018, Cass. N. 2921 del 2019, Cass. n. 18378 del 2021). In questa prospettiva è stato, altresì,

affermato che le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. Pertanto, è stata affermata l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione, impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (Cass. N. 15982 del 2020; Cass. N. 22589 del 2022). L'aver ricondotto l'integrazione della dichiarazione, scaturita dall'incertezza interpretativa risolta dalla prassi amministrativa condivisa, nell'ambito delle cause di non punibilità assume aspetto rilevante per la semplice ragione che, secondo gli insegnamenti dottrinari, tutte le volte che una norma collega espressamente la non punibilità ad una situazione descritta si è in presenza di una originaria qualifica di non punibilità e questo in campo tributario ha un'importanza assorbente per il doppio risvolto – tributario e penale – che l'opzione del contribuente comporta.

- La riduzione fino a un quarto della misura della sanzione prevista risponde alla codificazione del principio di proporzionalità che permea il nuovo impianto sanzionatorio amministrativo. L'opzione va anche incontro sia ai moniti della Corte costituzionale sia a più recenti arresti giurisprudenziali che hanno condiviso le soluzioni dei giudici di merito di "rompere" il muro della metà del minimo oggi prevista dall'art. 7 comma 4 d.lgs. 472/97.
- Positiva la modifica del comma 8 dell'art. 12 in riferimento alla sanzione unica prevista per ciascun istituto deflattivo, estesa al ravvedimento operoso, così come positiva l'estensione prevista per l'applicazione dell'istituto della continuazione anche a tutte le violazioni e non solo a quelle formali ed altresì quella relativa alla diversa valutazione della recidiva, applicabile solo dopo la sentenza definitiva.
- Come anticipato, per quanto riguarda la sanzione penale è stato espressamente prevista l'esimente collegata all'oggettiva impossibilità di far fronte al debito tributario: si ritiene che analoga disposizione avrebbe potuto essere inserita anche nell'ambito sanzionatorio amministrativo.
- Infine, anche alla luce anche della estrema genericità dei riferimenti in materia contenuti nel decreto legislativo sullo Statuto dei diritti del contribuente (che pone dei principi che devono essere, poi, recepiti dagli Enti territoriali), appare opportuno evidenziare l'esigenza di introdurre una disposizione che preveda espressamente l'applicazione del principio del cumulo giuridico -art. 12, d.lgs. 472/97- alle sanzioni relative ai tributi degli enti territoriali. Il tema è anche all'esame della Commissione di esperti che si occupa della fiscalità Regionale e locale, ma sarebbe preferibile un intervento che riguardi direttamente la disciplina generale delle sanzioni tributarie.



Per l'Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi

Il Presidente

Avv. Gianni Di Matteo