



Senato della Repubblica

XIX Legislatura

Commissioni riunite 2^a (Giustizia) e 6^a (Finanze e tesoro)

Documento di osservazioni e proposte

**Schema di decreto legislativo recante “Revisione del
sistema sanzionatorio tributario”**

Atto Governo n. 144

3 aprile 2024

Lo schema di decreto legislativo, approvato in via preliminare nel Consiglio dei ministri del 21 febbraio 2024, provvede alla complessiva revisione del sistema sanzionatorio tributario in attuazione degli interventi indicati dall'articolo 20 della legge delega di riforma fiscale (L. n. 111/2023).

1. CONSIDERAZIONI DI CARATTERE GENERALE

Lo schema di decreto interviene in maniera significativa sul sistema sanzionatorio con lo scopo di contenerne l'eccessiva onerosità, come anche auspicato dalla Corte di Giustizia europea al fine di un progressivo avvicinamento dell'attuale sistema a quelli delle legislazioni nazionali dei Paesi dell'Unione.

Si valuta, pertanto, favorevolmente che uno degli obiettivi principali della delega sia proprio quello di allineare il sistema sanzionatorio, attraverso l'attuazione del **principio di proporzionalità** delle sanzioni, agli *standard* degli altri Paesi dell'Unione europea, garantendo allo stesso tempo **il carattere di effettività delle sanzioni**.

Il provvedimento, prendendo le mosse dall'anzidetto principio di proporzionalità, opera una differenziazione delle sanzioni in ragione della gravità che sottende alle violazioni commesse.

È innanzitutto pienamente condivisibile l'obiettivo di rendere le sanzioni amministrative più ragionevoli rispetto al passato nei confronti di coloro che, in buona fede, incorrono in situazioni (insolvenze, errori e/o omissioni) a causa di un sistema fiscale complesso e farraginoso (una vera e propria Torre di Babele): in sintesi in violazioni di natura colposa e prive di intenzionalità (dolo o frode).

Pertanto, il provvedimento di revisione del sistema sanzionatorio aspira all'esigenza di differenziare le sanzioni in base alla gravità delle violazioni, attenuandole in casi di errori formali o legati all'effettiva incertezza della norma.

2. LE PRINCIPALI MODIFICHE AL D.LGS. N. 74/2000 IN MATERIA DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Il provvedimento dispone con l'articolo 1 modifiche al sistema sanzionatorio **penale** intervenendo sul decreto legislativo n. 74/2000 riguardante, come noto, la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

2.1 Intervento in materia di crediti non spettanti o inesistenti

Viene introdotta una nuova **definizione** riguardante i **crediti non spettanti rispetto a quelli inesistenti (d.lgs. n. 471, articolo 13, commi 4, 5 e 5-bis)** che, si auspica, possa mettere fine all'incertezza che sinora ha contraddistinto l'individuazione delle due fattispecie.

In base alla nuova formulazione sono **spettanti** i crediti d'imposta fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza, mentre **non sono spettanti** quelli fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per difetto di specifici elementi o particolari qualità. Sono altresì **non spettanti** i crediti utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista.

Sono **inesistenti**, invece, quelli per i quali **mancano**, in tutto o in parte, i **presupposti costitutivi**. In base alla nuova definizione di crediti inesistenti verrebbe precisata come condotta tipica l'utilizzo di credito inesistente nel caso di assenza o carenza del **presupposto generante** il credito medesimo.

La nuova definizione di crediti non spettanti e di crediti inesistenti formulata nello schema di decreto in argomento rende il **credito sempre inesistente** anche se l'inesistenza fosse riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato del medesimo, facendo venire meno, pertanto, l'ulteriore condizione affermata nel **principio di diritto**¹ formulato nelle sentenze a Sezioni unite della Corte di Cassazione nn. 34419 e 34452 dell'11 dicembre 2023.

Sono, infatti, anche oggetto di modifica i commi 4 e 5 dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997 sulla base dei quali la Cassazione aveva formulato il citato principio di diritto in relazione alla distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

La nuova definizione di **crediti non spettanti e di quelli inesistenti** comporterà, pertanto, in caso di indebita compensazione per importi superiori alle soglie ivi determinate, l'applicazione delle sanzioni penali di cui ai **commi 1 e 2 dell'art. 10-quater del d.lgs. n. 74/2000**.

È prevista, tuttavia, **una nuova causa di non punibilità** in caso di **indebita compensazione** delle somme dovute con **crediti non spettanti** 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 (art. 10-quater, comma 2-bis).

¹ **Principio di diritto:** «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 seguenti requisiti:

- a) 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;
- b) 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;
- c) **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».**

La nuova definizione di **crediti non spettanti** e di **quelli non esistenti** si riverbera anche in relazione alle sanzioni amministrative che sono diversificate in base alla nuova formulazione dell'articolo 13, commi 4, 5 e 5-*bis* del d.lgs. n. 471/1997 e ai diversi termini decadenziali per la loro azione di recupero previsti dall'articolo 1, comma 2, lett. b) (**Atti di recupero**) del d.lgs. n. 13/2024 recante disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale.

2.2 Le cause di non punibilità per i reati di omesso versamento ritenute e IVA

Nel provvedimento si attribuisce specifico rilievo all'ipotesi di **sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo**, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso, al fine di evitare che il contribuente debba subire conseguenze penali anche in caso di fatti a lui non imputabili², in relazione ai reati di omesso versamento, fattispecie spesso non connotate da dolo ma da una **obiettiva crisi economica del contribuente**.

Si apprezza la previsione che in caso di omesso **versamento delle ritenute da parte del sostituto di imposta o dell'imposta sul valore aggiunto** il reato si consumi, al superamento delle rispettive soglie, al 31 dicembre **dell'anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali** prevedendo come **causa di non punibilità** le seguenti circostanze, ossia:

1. che il debito tributario sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell'articolo 3-*bis* del d.lgs. 462/1997
2. e, nel caso si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, l'ammontare del debito residuo non sia superiore a 50.000 euro in caso di ritenute e a 75.000 euro in caso dell'IVA.

Inoltre, in caso di **indebita compensazione**, è esclusa la punibilità 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. Tale formulazione dovrà essere necessariamente meglio precisata in relazione alle casistiche per le quali possono rilevarsi tali condizioni di obiettiva incertezza.

Con riguardo ai reati di **omessi versamenti di ritenute e IVA**, si prevede la **non punibilità** se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine il giudice tiene conto della crisi **non transitoria di liquidità** dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al **mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazione pubblica** e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi. Inoltre, ai fini della **non punibilità per particolare tenuità del fatto**, il giudice valuta uno o più dei seguenti indici:

- a. entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;

² Relazione illustrativa all'art. 20 della Legge delega n. 111/2023.

- b. avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;
- c. entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d. situazione di crisi.

Si valuta positivamente, infine, la previsione dell'applicazione fino a metà delle pene e la non applicazione delle pene accessorie se l'estinzione del debito è avvenuta prima della chiusura del dibattimento. Tuttavia, considerando il principio di specialità delle sanzioni penali rispetto alle sanzioni amministrative tributarie, di cui all'articolo 19 del d.lgs. 74/2000, si ritiene che in questo caso, al fine di ottenere la riduzione delle sanzioni penali e l'esimente dalle pene accessorie, sarebbe maggiormente coerente prevedere il versamento integrale delle sole imposte e interessi dovuti, escludendo, pertanto, il versamento delle sanzioni amministrative.

2.3 I Crediti dei contribuenti compensabili con sanzioni e interessi sui redditi dichiarati

Lo schema di decreto introduce una nuova previsione normativa in tema di compensazione dei crediti vantati dai contribuenti nei confronti dell'Amministrazione con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati. I crediti – non prescritti, certi, liquidi ed esigibili – devono essere certificati tramite la piattaforma dei crediti commerciali del MEF e la compensazione è consentita sino a concorrenza dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata, cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto di compensazione.

Dopo l'art. 28-*quinquies*, D.P.R. n. 602/1973, viene introdotto il nuovo art. 28-*sexies*. Tale articolo stabilisce, in conformità al criterio di delega, le condizioni e le modalità di compensazione da parte di soggetti che hanno **crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, con le sanzioni e gli interessi per omessi versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati.**

Più precisamente si specifica che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per **somministrazioni, forniture e appalti**, possono essere **compensati**, solo su esplicita richiesta del creditore esclusivamente attraverso i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, 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 (ex art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973), entro i termini previsti dall'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/1997 (concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 degli articoli 36-*bis* e 54-*bis*, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta).

Ulteriore requisito è la presenza della certificazione prevista ai sensi dell'art. 9, comma 3-*bis*, D.L. n. 185/2008, inerente alla **liquidità, certezza ed esigibilità del credito**. Tale certificazione deve altresì indicare la data prevista per il pagamento.

La compensazione è trasmessa immediatamente con flussi telematici dall'Agenzia delle entrate alla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, predisposta dal Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con modalità idonee a garantire l'utilizzo univoco del credito certificato.

Si stabilisce che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima.

Infine, si prevede che i termini e le modalità di attuazione della norma sono stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore della disposizione.

3. LE PRINCIPALI MODIFICHE AL SISTEMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE (D.LGS. N. 471/1997)

Si evidenzia che è stata eliminata la possibilità per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria di applicare la sanzione base da un minimo a un massimo, mentre tale possibilità permane per le sanzioni in misura fissa.

Si valuta positivamente la rimodulazione delle sanzioni per indebita compensazione di crediti non spettanti che viene ridotta dal 30% al 25% mentre quella per i crediti inesistenti viene fissata in misura pari al 70% e non più dal 100% al 200%.

In generale lo schema di decreto legislativo riscrive le sanzioni previste dal d.lgs. n. 471/1997 riducendole. Si rileva inoltre, che, riducendosi le misure delle sanzioni amministrative, risulterà più vantaggioso, anche, il ricorso al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997.

Tuttavia, si rileva che le nuove sanzioni riguarderanno **le violazioni commesse dal prossimo 30 aprile 2024, derogando al principio di retroattività della legge più favorevole (c.d. *favor rei*)**. Al riguardo **si auspica l'eliminazione di tale previsione in sede di emanazione definitiva del provvedimento**. Il principio del "favor rei", infatti, non rappresenta un beneficio, ma bensì l'applicazione di un principio di civiltà giuridica volto a evitare l'applicazione, a violazioni già commesse, di sanzioni elevate che il legislatore, successivamente, ha individuato come eccessivamente vessatorie.

3.1 Dichiarazioni omesse o infedeli

Altro punto condivisibile è la **nuova previsione** riguardante **la possibilità di presentare le dichiarazioni dei redditi, dei sostituti di imposta, dell'Irap e IVA con un ritardo superiore a novanta giorni** (termine oltre il quale le dichiarazioni si considerano omesse, con l'applicazione

della sanzione pari al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro; precedentemente la sanzione era dal 120% al 240%), ma non oltre i termini stabiliti per l'accertamento (entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) e comunque prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo. In tal caso si applica, sull'ammontare delle imposte dovute, la sanzione, prevista per gli omessi versamenti dall'articolo 13, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997 che il d.lgs. in oggetto rimodula nella misura del 25% (in precedenza 30%), aumentata al triplo ossia del 75%. Il rimando per la definizione della sanzione all'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997 condurrebbe a pensare che il calcolo della sanzione debba avvenire, in concreto, sull'imposta effettivamente dovuta superando, pertanto, la pronuncia della Corte costituzionale n. 46/2023 nella quale è affermato che resta irrogabile la sanzione proporzionale anche in presenza di imposte completamente versate dal contribuente. In proposito è bene sottolineare che le modifiche all'articolo 1 del d.lgs. n. 471/1997 non intervengono anche sulla validità delle dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni. Pertanto, sulla base di quanto indicato dall'articolo 2, comma 7 del D.P.R. 322/1998, le dichiarazioni presentate oltre tale termine continuano a ritenersi omesse, sebbene costituiscano titolo per la riscossione delle imposte. Pertanto, è evidente che nelle ipotesi di presentazione della dichiarazione in un termine superiore ai 90 giorni, anche ai fini dell'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. 472/1997, si applicherà la sanzione pari al 75% delle imposte dovute, mentre risulta ancora indefinita la sanzione applicabile nelle ipotesi in cui in sede di accertamento emergessero delle imposte dovute superiori a quelle liquidate nella dichiarazione presentata che continua a risultare omessa. Sarebbe preferibile che la norma chiarisse che la sanzione più alta, pari al 120%, si rende applicabile solamente sulla parte eccedente il debito già liquidato con la dichiarazione presentata.

Anche le sanzioni in caso di dichiarazioni infedeli vengono ridotte (nuova misura 70% in luogo dell'attuale dal 90% al 180%), ma anche in questo caso è data l'opportunità di presentare dichiarazioni integrative entro il termine per l'accertamento (entro il quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione) e comunque senza che si abbia avuto conoscenza dei controlli sopra citati. La sanzione in tal caso è ridotta al 50% delle imposte dovute pari a due volte quella prevista per i casi di omesso versamento.

In materia di IVA, anche in caso di operazioni non soggette all'imposta è altresì data la possibilità di presentare la dichiarazione omessa entro il termine di accertamento senza che si abbia avuto conoscenza di controlli da parte dell'amministrazione. In caso di dichiarazioni integrative se presentate entro il termine per l'accertamento senza che si abbia avuto formale conoscenza dei controlli, si applica la sanzione del 50% sull'ammontare dell'imposta dovuta. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione minima di 150 euro.

Tuttavia, le sanzioni sono più severe nel caso in cui la violazione deriva da condotte dolose. E la medesima disposizione si applica al cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti solo se è provata la compartecipazione alla frode.

3.2 Sanzioni per violazioni degli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni soggette a IVA

In caso di indebita detrazione di imposta la sanzione amministrativa è ridotta dall'attuale 90% al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta. Tuttavia, resta la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro, non solo in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva ma anche in caso di applicazione dell'imposta per **operazioni esenti, non imponibili o non soggette**, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, in capo al cessionario o committente. Viene previsto che, salvi i casi di frode e di abuso del diritto, il **diritto** del cessionario o committente alla **detrazione** è limitato alla **sola** imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere sorgendo, dunque, la problematica di recuperare la differenza di imposta versata al cedente o prestatore. Un aspetto positivo è rappresentato dalla previsione che le sanzioni sopra indicate non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'art. 5, co. 4 del d.lgs. n. 471/1997 (misura della sanzione 70%).

Altra importante novità riguarda gli acquisti non correttamente documentati da fattura: il nuovo comma 8, dell'articolo 6, del d.lgs. n. 471/1997 prevede la sanzione del 70% dell'imposta con un minimo di 250 euro, qualora il cessionario/committente non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. Il **cessionario/committente**, però, **non avrà più l'obbligo di regolarizzare egli stesso l'imposta o la maggiore imposta ma dovrà limitarsi a segnalare la circostanza all'Agenzia.**

3.3 Le modifiche in materia di sanzioni accessorie

In assoluta controtendenza, rispetto alla filosofia che ha ispirato la riforma delle sanzioni tributarie, appaiono le modifiche all'art. 12 del d.lgs. n. 471 del 1997 che disciplina l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui all'articolo 21 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Si ricorda che il citato art. 21, oggetto di intervento ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. o) del d.lgs. in commento, stabilisce, quali sanzioni accessorie:

- a) l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
- c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione;

d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

Il novellato articolo 12 del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede, ora, che quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore a 50.000 euro si applicano le sanzioni accessorie per un periodo da tre a sei mesi (in precedenza da uno a tre mesi). Inoltre, se la sanzione è superiore a 100.000 euro la durata delle sanzioni accessorie può essere elevata sino a dodici mesi (nel testo previgente, 6 mesi). Oltre a un generale raddoppio dei termini di applicazione delle sanzioni accessorie, viene anche introdotta una specifica disciplina per coloro che **non aderiranno alla proposta di concordato preventivo biennale di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 13 del 2024 ovvero decadranno dal medesimo**. In particolare, per tali fattispecie, viene dimezzata la sanzione amministrativa dalla quale scattano le sanzioni accessorie. In pratica, se il contribuente non aderisce al concordato preventivo biennale ovvero decade dal medesimo, è sufficiente la definitiva irrogazione di una sanzione superiore a 25.000 euro relativa a tributi oggetto della proposta, affinché scatti, ad esempio, la sospensione dell'attività per un periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a sei mesi.

Al riguardo, si osserva che l'inasprimento delle sanzioni accessorie per coloro che non aderiranno al concordato **non trova riscontro in una potenziale maggiore pericolosità fiscale per tali soggetti**: chi deciderà di non aderire al concordato resterà soggetto alle ordinarie attività di verifica e controllo. Appare, pertanto, assolutamente illogica e irrazionale, in quanto non legata a comportamenti potenzialmente non corretti, l'introduzione del citato inasprimento nell'applicazione delle sanzioni accessorie. È di tutta evidenza che la chiusura dell'attività ovvero l'impossibilità alla partecipazione a gare per l'affidamento di lavori pubblici o di forniture, per un periodo sino a sei mesi porta, nella quasi totalità dei casi, alla definitiva chiusura dell'attività senza alcuna salvaguardia per l'eventuale occupazione. Inoltre, tale inasprimento avrà come ulteriore effetto negativo indotto una maggior propensione del contribuente al ricorso alla giustizia tributaria in quanto le sanzioni accessorie sono eseguite solo quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo (articolo 19, ultimo comma, d.lgs. n. 472/1998).

4. LE PRINCIPALI MODIFICHE AL D.LGS. N. 472/1997

Con riguardo alle modifiche da apportare al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è particolarmente apprezzabile l'inclusione all'articolo 3 del principio che la disciplina delle sanzioni amministrative è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività, accogliendo favorevolmente tutte le riduzioni di sanzioni in attuazione del citato principio.

Si accoglie con favore la previsione che non sono punibili le violazioni che non arrecano **concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo** e non incidenti sulla determinazione della base imponibile.

Suscita perplessità la previsione di non punibilità nel caso in cui il contribuente si adegui alle indicazioni rese dall'amministrazione finanziaria con i documenti di prassi (circolari interpretative e applicative e consulenza giuridica) al verificarsi di due precise condizioni:

- che entro un termine predeterminato di 60 giorni dalla loro pubblicazione presenti una dichiarazione integrativa e proceda al versamento dell'imposta dovuta,
- sempreché la violazione sia dipesa da obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Si ritiene che la suddetta previsione innanzitutto contrasti con la previsione di cui all'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente riguardante la tutela e l'affidamento della buona fede e inoltre possa rivelarsi, nei fatti, peggiorativa nel caso in cui l'A.F. fornisca proprie interpretazioni a fronte di norme che, spesso a causa della loro "maldestra" formulazione, possono prestarsi a diverse letture fra loro contrastanti.

4.1 Interventi in tema di concorso di violazioni e continuazione (art. 12 del d.lgs. n. 472/1997)

Si ricorda che l'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 detta le regole per l'unificazione delle sanzioni per le ipotesi di concorso e di continuazione di violazioni, secondo il principio del cumulo giuridico (in luogo del cumulo materiale).

È apprezzabile la modifica all'articolo 12 del d.lgs. n. 472/1997 che estende il cumulo anche nei casi in cui, con più azioni od omissioni, siano ripetutamente violate le medesime disposizioni di legge anche di natura non formale. Si ricorda che, a norma vigente, è consentito il cumulo giuridico alle sole ipotesi in cui il concorso materiale abbia ad oggetto violazioni di natura "formale" ossia non incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo. Attualmente le violazioni di carattere sostanziale sono invece unificabili solo nell'ambito della differente ipotesi della "continuazione" o "progressione" della violazione.

Si valuta, pertanto, positivamente la previsione di ricondurre *"tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni, sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione), anche le violazioni "sostanziali" (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2 (che regola 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), oltre al principio della progressione, anche quello della "medesima risoluzione", con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità, rafforzando il cumulo giuridico..."*³

In sintesi, la pena applicabile al concorso di violazioni è estesa anche alla commissione di violazioni anche sostanziali con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.

³ Relazione illustrativa al provvedimento (Atto n. 144)

È ammessa la possibilità del “cumulo giuridico” anche in caso della progressione della violazione incidente su più tributi o ripetuta per più periodi di imposta con aggravio della sanzione.

4.2 Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Si esprime apprezzamento riguardo alla previsione di poter ricorrere al ravvedimento operoso nelle ipotesi di cumulo giuridico. In pratica, il contribuente potrà, in sede di ravvedimento operoso, applicare, in via autonoma, il cumulo giuridico. In virtù delle riduzioni delle sanzioni edittali per le singole violazioni recate al d.lgs. n. 471/1997, va considerato infatti che è molto conveniente per il contribuente, in caso di progressione, ricorrervi.

Al fine di facilitare il contribuente nella determinazione della sanzione irrogabile in applicazione del cumulo giuridico, nel comma 2-*bis* nell'articolo 13 del d.lgs. 472/1997, viene prevista la possibilità di ricorrere per il calcolo della sanzione, su cui applicare le percentuali di riduzione da ravvedimento, all'utilizzo di procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Considerata la complessità dei calcoli, per l'effettivo ricorso ai due istituti (cumulo e ravvedimento) da parte del contribuente, si rende assolutamente necessaria la messa a disposizione di un *software* di calcolo da parte dell'Agenzia.

4.3 Interventi in materia di ravvedimento operoso

In materia di ravvedimento operoso, è introdotta una nuova previsione con la riduzione della sanzione a un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene oltre e non più entro, come attualmente previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera b-*bis*, il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno e non più entro due anni, come è attualmente stabilito, dall'omissione o dall'errore.**

Viene inoltre consentita la possibilità di ravvedersi in base alla lettera b-*ter*), con la riduzione a un sesto del minimo, se la regolarizzazione degli errori anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene dopo la comunicazione del nuovo “**schema di atto**” di cui all'articolo 6-*bis*, comma 3, della Legge n. 212/2000, non preceduto però da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Tuttavia, viene introdotta una nuova lettera, la b-*quinqüies*, che consente la riduzione della sanzione a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello “**schema di atto**” sopra citato, relativo alla violazione constatata mediante processo verbale (PVC), senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.