



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

II DECRETO LEGISLATIVO DI RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Prof. Avv. Maurizio Logozzo
Ordinario di Diritto Tributario
Università Cattolica S.C. Milano





UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

La Legge delega di riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111 è intervenuta, tra l'altro, anche in materia di sanzioni tributarie, amministrative e penali.

In particolare, all'**art. 20**, ha posto i seguenti **principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario:**

- razionalizzazione del sistema sanzionatorio, attraverso una maggiore integrazione tra le sanzioni penali e amministrative ai fini dell'adeguamento al principio del "*ne bis in idem*" sostanziale;
- miglioramento della proporzionalità delle sanzioni amministrative, anche attraverso la riduzione del carico complessivo;
- assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, anche attraverso la revisione degli istituti del ravvedimento operoso, della recidiva e della continuazione delle violazioni.



Sulla base della Legge delega n. 111/2023, il Governo ha approvato (nel C.d.M. del 24 maggio 2024) il **Decreto Legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario** (in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), così suddiviso:

Art. 1. “Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali”

Art. 2. “Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”

Art. 3. “Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”

Art. 4. “Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti”



Art. 1. “*Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali*”

Prevede, tra l'altro:

- una più rigorosa distinzione normativa, anche sanzionatoria, tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti;
- il coordinamento della disciplina dei “reati riscossivi” (omesso versamento IVA e omesso versamento di ritenute) con i piani di estinzione dei debiti tributari;
- l'introduzione di nuove cause di non punibilità (art. 13, D.Lgs. n. 74/2000) e nuove circostanze attenuanti del reato (art. 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000);
- l'introduzione di deroghe al regime del “doppio binario” tributario-penale, al fine di integrare i diversi sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del “*ne bis in idem*” sostanziale.



Art. 2. “*Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*”

Prevede una riduzione generale del carico sanzionatorio amministrativo per le fattispecie illecite disciplinate dal D.Lgs. n. 471/1997.

Ad esempio:

- la sanzione per omessa dichiarazione (ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA) è ridotta “dal 120% al 240%” dell’imposta evasa al 120%;
- la sanzione per infedele dichiarazione (ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA) è ridotta “dal 90% al 180%” della maggiore imposta dovuta al 70% (con un minimo di € 150);
- la sanzione per omesso/tardivo versamento è ridotta dal 30% dell’importo non versato al 25%;
- la sanzione per utilizzo in compensazione di un credito non spettante è ridotta dal 30% del credito utilizzato al 25%;
- la sanzione per utilizzo in compensazione di un credito inesistente è ridotta “dal 100% al 200%” del credito utilizzato al 70%.



Art. 3. “*Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*”

Prevede, tra l'altro:

- maggiore enfasi sulla proporzionalità delle sanzioni irrogabili (la riduzione nei casi di “manifesta sproporzione” di cui all'art. 7, comma 4, attualmente prevista alla metà del minimo edittale, passa a un quarto del minimo edittale);
- per la recidiva, è previsto l'inasprimento della sanzione (l'attuale aumento “*fino alla metà*” passa “*fino al doppio*”) quando la violazione della stessa indole è commessa “*nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto*”;
- precisazioni sull'applicazione dell'istituto della continuazione e della progressione di violazioni (art. 12), quali l'espressa previsione per cui esso trova applicazione anche alle violazioni “sostanziali”.



Art. 4. “Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti”

Prevede una riduzione generale del carico sanzionatorio amministrativo per le fattispecie illecite disciplinate dal D.P.R. n. 131/1986 (imposta di registro), dal D.Lgs. n. 346/1990 (imposta sulle successioni e donazioni), dal D.Lgs. n. 347/1990 (imposta ipotecaria e catastale), dal D.P.R. n. 642/1972 (imposta di bollo), dal D.P.R. n. 640/1972 (imposta sugli spettacoli), dal D.P.R. n. 641/1972 (tasse sulle concessioni governative), nonché in materia di imposta sui premi di assicurazione.

Ad esempio:

- nel caso di omessa registrazione di atti soggetti ad imposta di registro, la sanzione è ridotta “dal 120% al 240%” dell’imposta dovuta al 120%;
- nel caso di insufficiente dichiarazione di valore ai fini dell’imposta di registro, la sanzione è ridotta “dal 100% al 200%” della maggiore imposta dovuta al 70%;
- nel caso di omessa presentazione della dichiarazione di successione, la sanzione è ridotta “dal 120% al 240%” dell’imposta dovuta al 120%;
- nel caso di infedele dichiarazione di successione, la sanzione è ridotta “dal 100% al 200%” della maggiore imposta dovuta al 80%.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

L'art. 5 del D.Lgs. stabilisce che **le modifiche normative di cui ai precedenti artt. 2, 3 e 4 si applicano “alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024”.**

E' dunque prevista una **deroga al principio del “favor rei”** (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997), escludendo che si possa beneficiare della *lex mitior* in relazione alle fattispecie illecite realizzate in data anteriore al 1° settembre 2024.

Tale previsione appare però in contrasto con l'orientamento della Corte Costituzionale di cui, in particolare, alle sentenze n. 68/2021 e n. 63/2019.

Invece, le previsioni di cui all'art. 1 entrano in vigore il giorno successivo a quello della pubblicazione del D.Lgs. nella Gazzetta Ufficiale (come stabilito dall'art. 7).