

LA RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA*

4 giugno 2026

A Laura Zaccaria

Sommario

Prefazione.....	2
I. Le sanzioni penali	6
II. Le sanzioni amministrative	27
III. La razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale e l'adeguamento al principio del ne bis in idem	34
IV. Le novità nei rapporti tra processo penale e processo tributario.....	38
V. Gli effetti dell'adozione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.....	52
VI. La compensazione con crediti di imposta "inesistenti" o "non spettanti"	67
VII. La proporzionalità delle sanzioni	81
VIII. L'effettiva applicazione delle sanzioni e la disciplina del ravvedimento.....	84
IX. La recidiva	88
X. Le novità in tema di cumulo giuridico	92
XI. Il principio del favor rei	96

* Questo documento è stato predisposto da un gruppo di lavoro, coordinato da Giovanni Carpenzano, cui hanno contribuito Vincenzo Busa, Vieri Ceriani, Marco Di Siena, Annibale Dodero, Massimo Ferrari, Bruno Ferroni, Michele Lenotti, Marco Lio, Pierpaolo Maspes, Valeria Mastroiacovo, Fabrizio Molteni, Francesco Orioli, Paolo Spagnol, Chiara Todini, Franco Vernassa, Laura Zaccaria.

PREFAZIONE

La Legge 9 agosto 2023 n. 111 di delega al Governo per la riforma fiscale delinea un progetto di articolato su tre livelli di intervento: i) adozione di decreti legislativi per la revisione dell'intero il sistema dei tributi vigenti e della relativa disciplina di attuazione¹; ii) predisposizione di testi unici per settori omogenei; iii) confezione di un codice tributario unitario strutturato in una parte generale (recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale) e una speciale (contenente la disciplina dei singoli tributi).

Per ciò che concerne il sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, i principi e criteri direttivi specifici del percorso di riforma sono disciplinati dall'art. 20 della legge di delega.

In particolare, il primo comma dell'art. 20 dispone 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: a) per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali²; b) per le sanzioni penali³; c) per le sanzioni amministrative⁴. I commi successivi concernono le accise e i tributi doganali.

In attuazione di tali principi e criteri il legislatore delegato ha adottato il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 e ha già trasfuso la disciplina di risulta nel testo unico delle sanzioni tributarie emanato con il D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173⁵.

Nel presente lavoro sono approfondite le principali tematiche demandate al legislatore delegato e sono esaminate le scelte da questi operate in sede di attuazione della legge di delega, segnalando anche gli interventi correttivi ritenuti più opportuni. Come segue.

¹ La legge delega si compone di cinque Titoli. Il primo Titolo relativo ai principi generali e ai tempi di attuazione (artt. 1-4); il secondo ai tributi (artt. 5-15); il terzo ai procedimenti e alle sanzioni (artt. 16-20); il quarto ai testi unici e codici (art. 21) e il quinto alle disposizioni finanziarie e finali.

² Per quanto riguarda gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali i principi dettati nella legge di delega sono i seguenti: 1) razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem; 2) valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati nei riguardi di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino alla concorrenza del debito di imposta; 3) rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale; 4) prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni; 5) 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.

³ Con riferimento alle sanzioni penali la legge di delega prevede i seguenti principi direttivi: 1) attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso; 2) attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

⁴ In merito alle sanzioni amministrative la legge di delega detta i seguenti principi: 1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei; 2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1); 3) prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva; 4) rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi; 5) escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.

⁵ Produttivo di effetti a decorrere dal 1° gennaio 2027, a seguito della proroga disposta dall'art. 4, comma 1 del D.L. 31 dicembre 2025, n. 200. La disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario non è invece contenuta nel citato testo unico ma in quello, relativo alla giustizia tributaria, di cui al D.Lgs. 14 novembre 2024, n. 175.

Il **capitolo I** (di *Marco Di Siena*) contiene un ampio *excursus* storico dell'evoluzione del sistema sanzionatorio penal-tributario dall'Unità d'Italia ai giorni nostri, articolato in quattro principali fasi: la prima va dal periodo immediatamente post-unitario all'emanazione della L. 7 gennaio 1929 n. 4 (recante le *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*); la seconda porta da tale ultima normativa alla legge nota come "*manette agli evasori*" (L. 7 agosto 1982 n. 516); la terza ha inizio nel 1982 e si conclude con la riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA operata con il D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74; l'ultima ci porta ai giorni nostri con le modifiche di cui al citato D.Lgs. n. 87/2024. Con riferimento a quest'ultimo provvedimento viene evidenziato come esso sia caratterizzato da un intervento non tanto sulle singole fattispecie incriminatrici, quanto sulla dinamica di funzionamento del sistema penale tributario e sulla correlazione dello stesso con il sistema sanzionatorio amministrativo.

Nel **capitolo II** (di *Bruno Ferroni*), specularmente, è esaminata e commentata l'evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo partendo ancora dalla L. n. 4/1929, passando attraverso la riforma tributaria avviata con la legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 (attuata con i relativi decreti delegati del 1972 e del 1973), e la riforma generale del sistema sanzionatorio tributario di cui ai D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997, la successiva revisione operata con il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, per arrivare alla riforma di cui al D.Lgs. n. 87/2024 avente l'obiettivo di incidere sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie al fine di attenuarne il carico e ricondurlo ai livelli esistenti negli altri Paesi europei, in verità raggiunto solo parzialmente.

L'obiettivo, pure perseguito dalla riforma del sanzioni tributarie, di un maggiore adeguamento al fondamentale principio del *ne bis in idem* è oggetto di analisi nel **capitolo III** (di *Marco Di Siena*), ove si commentano le modalità a tal fine adottate, cioè impedire che, a fronte dell'assoluzione per inesistenza del fatto, possano mantenersi pretese sanzionatorie amministrative e, nel caso opposto di condanna penale, prevedere l'attivazione di un meccanismo di coordinamento e di attenuazione del cumulo sanzionatorio.

Nel **capitolo IV** (di *Chiara Todini*) è approfondito il tema della nuova disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario, introdotta nel D.Lgs. n. 74/2000, attraverso la previsione della possibilità di acquisire nel processo penale le sentenze irrevocabili rese nel processo tributario e gli atti di definitivo accertamento ai fini della prova del fatto in essi accertato (art. 20, comma 1-*bis*) e l'affermazione della efficacia di giudicato nel processo tributario di talune sentenze penali irrevocabili di assoluzione pronunciate nel processo penale (art. 21-*bis*). Al riguardo sono illustrate le questioni interpretative sollevate dalla nuova disciplina, che, con particolare riguardo all'art. 21-*bis*, hanno già dato origine a contrasti giurisprudenziali in attesa di soluzione e a un approfondito esame da parte della Corte costituzionale.

Il **capitolo V** (di *Massimo Ferrari e Marco Lio*) è dedicato agli effetti – sotto il profilo della mitigazione delle sanzioni amministrative e dell'esclusione delle sanzioni penali – dell'adozione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, con riguardo sia ai soggetti in "adempimento collaborativo" ordinario, sia a quelli che aderiscono al regime opzionale (quest'ultimo di nuova introduzione). Il tema è particolarmente complesso in quanto le nuove disposizioni si intrecciano con l'articolato sistema del *tax control framework*; nel capitolo sono anche tratteggiati i possibili punti di integrazione della normativa primaria in ottica *de iure condendo* e gli opportuni interventi di completamento della stessa in via interpretativa.

Il **capitolo VI**⁶ affronta il delicato argomento del regime sanzionatorio, amministrativo e penale, dell'indebita compensazione con crediti di imposta "inesistenti" o "non spettanti" di tributi e contributi obbligatori, evidenziandone l'importanza con particolare riguardo ai crediti di imposta di natura

⁶ Questo capitolo è tratto dal documento del Laboratorio Fiscale "*La compensazione con crediti di imposta inesistenti o non spettanti dopo il D.Lgs. n. 87/2024*" (25 febbraio 2025: <https://laboratoriofiscale.com/la-compensazione-con-crediti-di-imposta-inesistenti-o-non-spettanti-dopo-il-dlgs-n-87-2024>). Al relativo gruppo di lavoro, coordinato da Giovanni Carpenzano, hanno contribuito Vieri Ceriani, Annibale Doderò, Valeria Mastroiacovo, Fabrizio Molteni, Chiara Todini, Franco Vernassa, Laura Zaccaria.

sovvenzionale, le cui fattispecie si sono moltiplicate in questi ultimi anni quali modalità di erogazione di sussidi pubblici a imprese e privati. Oltre alle notevoli incertezze definitorie, già preesistenti ma non del tutto risolte dagli interventi operati con il D.Lgs. n. 87/2024, viene sottolineata l'esigenza di certezza in particolare per le imprese, costrette, al fine di evitare i connessi rischi sanzionatori, a sopportare elevati costi di *compliance* se non addirittura a rinunciare alla fruizione dei crediti di imposta. Vengono infine proposte possibili soluzioni di natura normativa al fine di facilitare il ricorso delle imprese alle sovvenzioni concesse sotto forma di crediti di imposta, senza peraltro pregiudicare le capacità di reazione dell'amministrazione pubblica di fronte a utilizzi abusivi o impropri dei crediti medesimi.

Nel **capitolo VII** (di *Pierpaolo Maspes*) è approfondito l'argomento della proporzionalità delle sanzioni, che costituisce uno dei punti principali della riforma operata con il D.Lgs. n. 87/2024, rilevando come l'obiettivo di "*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*" previsto dalla legge di delega sia stato conseguito solo parzialmente, con tutta probabilità anche per motivi di tutela del gettito erariale. Infatti permangono: sanzioni della stessa misura per violazioni di natura e insidiosità evidentemente assai diverse; ipotesi in cui non è attuato il principio per cui qualsiasi violazione prodromica è assorbita dalla sanzione per infedele dichiarazione; livelli sanzionatori assai più elevati di quelli previsti in altri Paesi europei (censurabili, per i tributi armonizzati, dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea) e una non sufficiente tutela del principio del "legittimo affidamento".

Il **capitolo VIII** (di *Michele Lenotti, Francesco Orioli e Paolo Spagno*) esamina l'effettiva applicazione delle sanzioni e la disciplina del ravvedimento operoso. Quest'ultimo istituto è stato oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 87/2024, ma più nell'ottica di un adeguamento ai vari decreti della riforma che con riguardo alla sua struttura essenziale. La più rilevante novità in materia è costituita dalla possibilità di ravvedersi applicando gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione, il che peraltro comporterà notevoli complessità pratiche (tanto che il legislatore stesso ha espressamente previsto che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione degli applicativi per la simulazione del calcolo).

Nel **capitolo IX** (di *Michele Lenotti, Francesco Orioli e Paolo Spagno*) sono illustrate le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024 all'istituto della recidiva. L'intervento così operato, oltre ad aumentare l'aggravio sanzionatorio (dalla metà al doppio), attribuisce rilevanza al comportamento che il contribuente tiene nei tre anni successivi al momento di definitività dell'atto con il quale viene contestata la violazione della medesima indole. Infine, secondo la nuova formulazione, l'esclusione della recidiva pare limitata, a differenza di quanto previsto in passato, ai soli casi di ravvedimento spontaneo, cioè prima dell'emissione dell'atto di accertamento o di irrogazione di sole sanzioni, mentre da tale momento in avanti l'esclusione non agirebbe.

Il **capitolo X** (di *Michele Lenotti, Francesco Orioli e Paolo Spagno*) è dedicato alle novità in tema di cumulo giuridico e a talune connesse incertezze interpretative. Le modifiche riguardano principalmente: le ipotesi di "concorso materiale" (più violazioni della medesima disposizione), non più limitato alle violazioni formali della medesima disposizione; la non applicazione del concorso (e della continuazione) nel caso di violazioni dell'obbligo di versamento e di indebite compensazioni; l'espressa applicabilità della "continuazione pluriennale" ai soli casi di concorso formale/materiale e continuazione; la già citata applicabilità del cumulo giuridico al ravvedimento operoso.

Infine, il **capitolo XI** (di *Valeria Mastroiacovo*) affronta l'importante questione della deroga al principio del favor rei per le sanzioni amministrative tributarie; in base all' art. 5 del D.Lgs. n.87/2024, infatti, "*Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 a esclusione del comma 1, lettera o), e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*". Ciò ha rilevanti ripercussioni proprio in quanto la maggior parte delle disposizioni del D.Lgs. introducono sanzioni amministrative più lievi di quelle previste dalla normativa precedente. Nel capitolo sono illustrate l'origine e la portata di tale principio, sono richiamate le argomentazioni addotte a giustificazione della deroga nella relazione al D.Lgs.,

sono esposte le ragioni – ad oggi – al fondo del rifiuto della Corte di cassazione di rimettere la questione innanzi alla Corte costituzionale e vengono sviluppate le considerazioni che invece dovrebbero indurre a sottoporre a giudizio di costituzionalità la norma che ha introdotto la deroga. Al contempo, vengono esaminati gli ulteriori elementi che emergono dalla recente giurisprudenza di merito e di legittimità costituzionale.

I. LE SANZIONI PENALI

1. Un passato lontano. Le prime esperienze penali tributarie nell'ordinamento italiano

L'evoluzione storica del diritto penale tributario può essere suddivisa in almeno quattro principali fasi storiche. La prima, immediatamente successiva all'unificazione italiana, trova il proprio sostanziale epilogo nel 1929 con l'emanazione della L. 7 gennaio 1929, n. 4.

La seconda fase può dirsi collocata dal 1929 al 1982, l'anno della nota "*manette agli evasori*"⁷. La terza fase ha inizio nel 1982 e si conclude con l'introduzione del D.Lgs. n. 74/2000. V'è poi un'ultima fase – invero abbastanza confusa – in cui la struttura originaria del D.Lgs. n. 74/2000 finisce per perdere gran parte della propria originaria coerenza e risulta pesantemente *ibridata* da interventi dettati (per così dire) da esigenze *riscossive* ed è quella con cui ci si confronta tuttora.

Ora, nel periodo immediatamente post-unitario, l'utilizzo dello strumento penale a presidio degli interessi erariali era del tutto marginale e focalizzato su quella che all'epoca era una delle forme di prelievo più significative come quella di matrice doganale. Le prime disposizioni di rilievo penale tributario, infatti, si rinvenivano nel "Regolamento doganale" (R.D. 21 ottobre 1861, n. 304 poi sostituito dal R.D. 11 settembre 1862, n. 867) e nel R.D. 28 giugno 1866, n. 3020 ("Del reato di contrabbando e delle pene cui saranno puniti coloro che lo commettono") con i quali furono introdotte alcune disposizioni repressive.

Invero, per un primo intervento in materia di imposte dirette si dovette attendere la L. 23 giugno 1873, n. 1444 ("Legge relativa all'applicazione delle multe per omesse o inesatte dichiarazioni delle imposte dirette"). Tale assetto sanzionatorio si presentava, tuttavia, privo di organicità e di adeguata efficacia sul piano della prevenzione generale: un sistema penalistico improntato principalmente su sanzioni pecuniarie, peraltro non sempre idonee a disincentivare condotte evasive, e caratterizzato da una tipizzazione estremamente ridotta delle fattispecie incriminatrici.

Un primo rafforzamento del sistema repressivo si ebbe soltanto dopo il primo conflitto mondiale per effetto dell'emanazione della L. n. 2834/1928 ("Penalità in materia di imposte dirette") con la quale venne introdotto un apparato sanzionatorio più strutturato in materia di imposizione diretta. Così, a fianco di illeciti tributari assistiti da una sovraimposta proporzionale alla imposta evasa e, eventualmente, da una sanzione pecuniaria, la pena detentiva fu riservata alla tutela – più che dell'attività di accertamento – della fase della riscossione⁸. In sintesi, prima della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 si può dire che l'ordinamento italiano prevedesse veramente *poco* e, in ogni caso, in maniera disorganica se non episodica. È solo con tale provvedimento, quindi, che gli interessi erariali in materia di imposte dirette (l'IVA era evidentemente ancora molto in là da venire) hanno iniziato ad essere individuati come meritevoli di un'attenzione (per così dire) *strutturata*.

2. La Legge 7 gennaio 1929, n 4

È solo con la richiamata Legge 7 gennaio 1929, n 4, perciò, che si può affermare che il diritto penale-tributario ha iniziato ad essere concepito come un vero e proprio sottosistema normativo e per di più di carattere *speciale* rispetto all'ordinamento penale generale. Pur non procedendosi, infatti, ad una vera e propria codificazione unitaria delle singole fattispecie incriminatrici rilevanti⁹, l'intervento legislativo introdusse significative deroghe alle norme generali della materia penale, inaugurando

⁷ Cfr. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932; DE MATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933; SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1954.

⁸ Cfr. DI VIZIO, *L'evoluzione storica della normativa penal-tributaria*, in *Il nuovo Diritto penale tributario* (a cura di DI VIZIO - MAZOTTA), Milano, 2025, pag. 1-3.

⁹ Cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, pag. 15.

una stagione di “specialità” del diritto penale nella materia tributaria che finirà per rappresentare un tratto distintivo strutturale e ricorrente del sistema.

Tra le previsioni speciali tipiche dell'ordinamento penale tributario venivano in rilievo particolare: *i*) il principio di cosiddetta *fissità* secondo cui le norme di diritto penale tributario potevano essere abrogate solo per dichiarazione espressa del legislatore; *ii*) il principio della cosiddetta *ultrattività*, basato sul *tempus regit actum*, per cui le norme penali tributarie – in deroga all'istituto del *favor rei* – continuavano ad essere applicate per i fatti consumati durante la loro vigenza anche se in seguito abrogate o modificate *in melius*; *iii*) la cosiddetta *pregiudizialità tributaria*, ossia la sospensione dell'azione penale, in materia di imposte dirette, fino al definitivo accertamento da parte della giustizia tributaria dell'imposta evasa e delle consequenziali soprattasse; *iv*) il particolare regime della prescrizione dell'illecito; *v*) il c.d. principio di alternatività tra illecito penale e illecito amministrativo tributario; *vi*) la competenza funzionale per le contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda, che veniva sottratta alla giurisdizione del giudice penale e devoluta all'intendente di finanza (con competenza residuale del Tribunale per tutti gli altri reati, ivi inclusi i casi di opposizione del decreto penale di condanna dell'intendente di finanza); *vii*) l'introduzione di peculiari regimi di oblazione¹⁰.

Ora, con i suoi pregi ed i suoi difetti, la struttura della L. n. 4/1929 ha *accompagnato* l'ordinamento penale tributario nel passaggio dal Regno d'Italia alla Repubblica avendo cura di considerare, tuttavia, che – prima della *svolta* impressa dalla L. n. 516/1982 – l'applicazione pratica delle sanzioni penali in materia di imposte dirette (e, una volta introdotta nell'ordinamento nazionale, in materia di IVA) rimase invero abbastanza episodica perché *paralizzata* in concreto soprattutto dall'istituto della *pregiudiziale tributaria* che vincolando le sorti dell'azione penale all'accertamento definitivo dell'imposta evasa in ambito amministrativo finiva per rendere in concreto assai poco frequente lo sviluppo dell'azione penale (peraltro a distanza di anni dai fatti evasivi).

3. L'esperienza della L. n. 516/1982 (la cosiddetta “manette agli evasori”)

L'avvertita esigenza di modificazione dello *status quo* e la necessità di disporre di strumenti in grado di reprimere adeguatamente le condotte illecite più gravi e di stimolare una consapevole adesione spontanea dei contribuenti agli obblighi sanciti dalla legislazione tributaria misero capo all'intervento concretizzatosi con l'emanazione del D.L. 10 luglio 1982, n. 429¹¹. Questo *corpus normativo*, nei primi tredici articoli, per la prima volta nella storia dell'ordinamento italiano, ha tracciato una disciplina organica della repressione penale del fenomeno dell'evasione fiscale in materia di imposte dirette e di IVA¹².

Per comprendere quale fosse l'intendimento del legislatore e quali fossero i criteri direttivi che presiedevano all'intervento normativo realizzato, appare opportuno riportare il testo della relazione che accompagnava il decreto legge di cui il Governo chiedeva al Parlamento la conversione¹³: “*Il presente provvedimento intende modificare in forma sostanziale il vigente sistema tributario assicurandone, attraverso la leva penale finora non utilizzata un'applicazione effettiva e non virtuale, relativamente alle categorie di reddito le cui forme di produzione offrono superiori possibilità di evasione*”, perché “*non è tollerabile la persistenza*

¹⁰ Cfr. DI VIZIO, *L'evoluzione storica della normativa penal-tributaria*, in *Il nuovo Diritto penale tributario* (a cura di DI VIZIO - MAZOTTA), Milano, 2025, pag. 5-6.

¹¹ Il provvedimento venne convertito con modificazioni nella L. 7 agosto 1982, n. 516. Esso riprendeva anche taluni elementi tratti da proposte già all'attenzione del Parlamento fra cui, in particolare, il cosiddetto disegno di legge Reviglio approvato dal Consiglio dei Ministri il 13 febbraio 1980 - Atto Camera n. 1507/1980.

¹² L'art. 13 della L. n. 516/1982, fra l'altro, recava, oltre ad una serie di abrogazioni esplicite, anche l'espressa previsione che doveva intendersi abrogata “ogni altra disposizione incompatibile con il presente titolo”, con ciò manifestando chiaramente la volontà di dare vita ad un sistema sostanzialmente autoreferenziale e tendenzialmente esaustivo di ogni aspetto normativo del fenomeno della repressione penale dell'evasione fiscale.

¹³ Cfr. DELL'ANNO -TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e di Iva*, Milano, 1992, pag. 360.

delle inefficienze dell'attuale sistema dei controlli e delle sanzioni. La situazione normativa attuale è nota. La legislazione prevede tutta una serie di violazioni che sono represses con pene pecuniarie di carattere amministrativo e soltanto due articoli, mal coordinati tra loro, uno nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 in materia di imposte sui redditi (art. 56) e uno nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in materia di IVA, configurano ipotesi di reato. Mal coordinati soprattutto per l'evidente sproporzione: il decreto sull'IVA considera delitto l'evasione per 100.000.000 di imposta o l'indebito rimborso di 50.000.000 sempre in termini d'imposta; il D.P.R. 600 considera punibile con la reclusione non l'evasione delle imposte sul reddito come tale, ma soltanto la cosiddetta frode fiscale, con o senza risultato di evasione, ma per converso considera reato contravvenzionale la evasione per soli 5.000.0000 d'imposta. Tanto i reati di evasione quanto il reato di frode fiscale non possono essere perseguiti prima che sia divenuto definitivo l'accertamento tributario. Sistema questo che indebolisce l'efficacia deterrente della sanzione penale ai fini della lotta all'evasione e si traduce nella pratica in una sostanziale impunità e in una sostanziale ingiustizia poiché il momento della repressione è giusto nella misura in cui è tempestivo. Le nuove fattispecie sono costruite in modo da esaurire tutte le più gravi ipotesi di reati tributari, assorbendo, se così può dirsi, anche quella di evasione. L'ipotesi centrale è nella criminalizzazione – come contravvenzioni o delitti, secondo la gravità dell'azione criminosa e la rilevanza dell'elemento psicologico di quei comportamenti, legati a fatti storici di facile accertamento, aventi carattere di necessaria strumentalità o propedeuticità rispetto al fatto di evasione”.

Le linee guida dell'intervento realizzato con il titolo primo della L. n. 516/1982 erano sostanzialmente le seguenti: i) abolizione definitiva del cosiddetto istituto della “pregiudiziale tributaria” in forza del quale l'azione penale poteva avere luogo esclusivamente dopo che l'accertamento tributario di carattere amministrativo fosse divenuto definitivo¹⁴; ii) introduzione di un regime di sostanziale e reciproca autonomia del procedimento tributario e del processo penale; iii) abolizione del principio di *fissità* secondo cui la legge penale finanziaria poteva essere abrogata solo esplicitamente¹⁵; iv) non operatività dell'istituto della specialità e conseguente cumulo di sanzioni amministrative e penali a fronte di un medesimo illecito¹⁶; v) previsione di un numero sufficientemente ampio di fattispecie incriminatrici il cui accertamento fosse praticamente agevole e sconnesso dalla determinazione dell'imposta evasa e, in taluni casi, dalla stessa possibilità che si verificasse un'evasione tributaria.

Con la L. n. 516/1982, quindi, si è dato luogo ad un sistema repressivo penale tributario che rifiutava l'impianto normativo precedente basato sulla stretta connessione sostanziale e processuale fra evasione d'imposta e responsabilità penale. A tal scopo si crearono, a seconda della gravità, delitti o contravvenzioni, che avessero ad oggetto fatti prodromici e funzionali al fatto evasivo vero e proprio e che non comportassero la necessità di complesse valutazioni di carattere tecnico sull'evasione del tributo *ex se*. In termini più chiari la scelta del legislatore fu quella di prevedere fattispecie in cui la regolare percezione dei tributi (*id est* imposte dirette ed IVA), intesa quale bene giuridico tutelato, non venisse immediatamente lesa dalle condotte antiggiuridiche ma soltanto potenzialmente messa in pericolo. In conclusione, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria rappresentava soltanto un *quid pluris* che non aveva alcuna rilevanza nella struttura del reato. A tale scelta di tecnica normativa si accompagnava, infine, l'abolizione di quella che da più parti era identificato come la principale causa di sterilità dell'intervento penale nello specifico settore: la cosiddetta *pregiudiziale tributaria*. Tale istituto, infatti, che si concretizzava in “una sorta di

¹⁴ Cfr. art. 21, comma 3, della L. 7 gennaio 1929, n. 4 nonché l'art. 58, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'art. 56, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Una prima importante deroga a siffatto istituto, peraltro, era stata determinata dalla stessa Corte Costituzionale che nelle proprie sentenze nn. 88 e 89 del 12 maggio 1982 aveva dichiarato parzialmente incostituzionali gli articoli di legge surrichiamati.

¹⁵ Cfr. art. 1, comma 2, della L. 7 gennaio 1929, n. 4.

¹⁶ Cfr. art. 10 della L. n. 516/1982 secondo cui “L'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto”.

*autorizzazione a procedere che l'amministrazione finanziaria concedeva agli organi dell'accusa penale*¹⁷ determinava un vincolo inscindibile fra la fase amministrativa di verifica della correttezza della pretesa erariale e l'applicazione della sanzione penale, dando luogo, in tal modo, ad un intollerabile differimento dell'intervento repressivo maggiormente incisivo.

Sotto il profilo più propriamente sostanziale, le fattispecie incriminatrici introdotte dal legislatore della L. n. 516/1982 furono le seguenti: *i*) la contravvenzione di omessa presentazione della dichiarazione annuale¹⁸; *ii*) la contravvenzione di omessa o infedele fatturazione e/o annotazione¹⁹; *iii*) la contravvenzione d'infedele dichiarazione²⁰; *iv*) la contravvenzione di omessa o irregolare tenuta della contabilità²¹; *v*) la contravvenzione di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta²²; *vi*) la contravvenzione d'insufficiente dichiarazione del sostituto d'imposta²³; *vii*) la contravvenzione d'infedele dichiarazione del sostituto d'imposta²⁴; *viii*) il delitto di omesso versamento delle ritenute²⁵; *ix*) il delitto di stampa e fornitura abusiva di bolle di accompagnamento o ricevute fiscali²⁶; *x*) il delitto di acquisto, detenzione ed uso di stampati irregolari²⁷; *xi*) la contravvenzione di omessa annotazione degli stampati sull'apposito registro²⁸; *xii*) il delitto di distruzione od occultamento di documenti la cui conservazione fosse obbligatoria²⁹; *xiii*) il delitto di uso di documenti falsi³⁰; *xiv*) il delitto di falsità in fatture ed altri documenti³¹; *xv*) il delitto di falsità nei certificati del sostituto d'imposta³²; *xvii*) il delitto di frode fiscale³³; *xviii*) il delitto di falsità ideologica in documenti non aventi natura contabile per fini tributari³⁴; *xix*) il delitto di falsità nei nominativi³⁵.

Appare opportuno precisare, tuttavia, come, al di là dell'impressione di completezza derivante dalla surriferita elencazione, l'impianto repressivo disegnato dalla L. n. 516/1982 era in realtà caratterizzato da rilevanti lacune. Talune di queste erano di vera e propria tecnica normativa, mentre altre derivavano da un'errata impostazione di fondo. Un'impostazione che aveva portato, in sede di emanazione del provvedimento legislativo, a ritenere che la sanzione penale potesse rappresentare, per la propria efficacia repressiva e generale preventiva, la soluzione al problema dell'evasione fiscale in un sistema tributario divenuto di massa a seguito della riforma tributaria dei primi anni '70.

Queste lacune si sarebbero di lì a poco svelate nella concreta applicazione della nuova normativa ed avrebbero condotto il legislatore a meditare talune modifiche alla versione originaria della L. n. 516/1982.

¹⁷ Cfr. TRAVERSI, *I reati tributari in materia di imposte dirette e Iva*, Milano, 1986.

¹⁸ Cfr. art. 1, comma 1.

¹⁹ Cfr. art. 1, comma 2, n. 1) e 2).

²⁰ Cfr. art. 1, comma 2, n. 3).

²¹ Cfr. art. 1, comma 6.

²² Cfr. art. 2, comma 1, n. 1).

²³ Cfr. art. 2, comma 1, n. 2). Per una tale definizione, cfr. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Milano, 1990, volume II, pag. 69.

²⁴ Cfr. art. 2, comma 1, n. 3).

²⁵ Cfr. art. 2, comma 2.

²⁶ Cfr. art. 3, comma 1, lettera a).

²⁷ Cfr. art. 3, comma 1, lettera b).

²⁸ Cfr. art. 3, comma 2.

²⁹ Cfr. art. 4, comma 1, n. 2).

³⁰ Cfr. art. 4, comma 1, n. 1).

³¹ Cfr. art. 4, comma 1, n. 5).

³² Cfr. art. 4, comma 1, n. 6).

³³ Cfr. art. 4, comma 1, n. 7).

³⁴ Cfr. art. 4, comma 1, n. 3). Per una tale definizione, cfr. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni*, cit., pag. 86.

³⁵ Cfr. art. 4, comma 1, n. 4). Per una tale definizione, cfr. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni*, cit., pag. 87.

4. La mini-riforma del 1991 ed i successivi (minimali) interventi

Come anticipato, ben presto, infatti, ci si rese conto che l'intervento normativo realizzato con l'emanazione della L. n. 516/1982 non aveva raggiunto gli obiettivi auspicati ma aveva causato una situazione di grande confusione sia per i contribuenti che per gli operatori pubblici. Molte fra le finalità astrattamente perseguite restarono sulla carta e si originò quel moto implosivo che, in un breve volgere di anni, avrebbe determinato la paralisi della giustizia penale tributaria. In particolare, in luogo della propagandata facilità di applicazione delle nuove norme incriminatrici si assistette ad un proliferare di conflitti giurisprudenziali e dottrinali aggravati dal copioso ricorso a norme penali in bianco – vale a dire a quelle ipotesi in cui la legge penale stabilisce esclusivamente la sanzione rimandando ad altra normativa per quanto attiene all'individuazione del precetto. La stessa ricercata deterrenza svanì a fronte della mole di procedimenti penali scaturenti dall'applicazione della L. n. 516/1982³⁶.

Paradossalmente, poi, la suddetta proliferazione invece di rappresentare un sintomo di efficienza del sistema fu la cartina di tornasole del suo fallimento in quanto la pressoché totalità delle violazioni condotte a processo erano riferibili a comportamenti di scarsissimo allarme sociale. La stessa tecnica normativa adottata dal legislatore contribuì non poco all'aggravarsi di tale situazione. La massiccia previsione di fattispecie criminali estinguibili a mezzo dell'oblazione ex art. 162-bis c.p., infatti, contribuiva a rendere economicamente conveniente la commissione d'illeciti caratterizzati da un forte contenuto economico quali quelli tributari. Ai vizi genetici dell'originaria versione del provvedimento in esame si finirono per aggiungere situazioni del tutto contingenti che ne svilarono in buona parte il contenuto.

Fra queste, senza dubbio, l'entrata in vigore del nuovo Codice di procedura penale che, con l'introduzione dei riti speciali e, in particolare, del cosiddetto *patteggiamento*, privò ulteriormente di efficacia generale preventiva le sanzioni edittali prescritte dalla L. n. 516/1982. Da ultimo, poi, quella che è stata acutamente definita la tendenza alla *monetizzazione* della pretesa tributaria, con l'incessante susseguirsi di provvedimenti di clemenza più o meno ampia³⁷, deteriorò completamente il meccanismo di prevenzione. Si determinò una situazione in cui l'eventualità di essere sottoposti a procedimento penale tributario era poco più che una remota possibilità e la necessità di scontare effettivamente la sanzione prescritta dalla norma incriminatrice rappresentava sovente un inane richiamo legislativo.

Tale opinabile politica *perdonistica* del legislatore nazionale, peraltro proseguita anche in anni più recenti, contribuì ad ingenerare nella platea dei contribuenti la convinzione che, al di là delle affermazioni di principio, ogni responsabilità amministrativa e penale, avrebbe potuto essere definita con una qualche corresponsione pecuniaria; un'irrogazione, fra l'altro, raramente connessa all'effettivo vantaggio economico tratto dall'illecito, con un evidente effetto patologico regressivo – (chi evadeva di più finiva per pagare di meno in sede condono fiscale). La presa di coscienza dello *stato dell'arte* e la percezione del sostanziale fallimento del sistema repressivo penale realizzato con l'emanazione della L. n. 516/1982 supportarono una sempre più sentita esigenza di revisione dell'impianto normativo originario.

Gli aspetti passibili di miglioramento, peraltro, erano ben stati evidenziati dalla dottrina più attenta e miravano al perseguimento dei seguenti obiettivi: i) la riduzione della sfera di operatività delle

³⁶ A tal riguardo, appaiono esemplificative le considerazioni di ZANNOTTI, in *Diritto penale tributario* (a cura di FIANDACA- MUSCO), Milano, 1992, pag. 65: "(...) l'esperienza di questi due lustri di applicazione dell'originaria L. 516/82 non ha però rispecchiato le aspettative che avevano accompagnato la sua emanazione: infatti ad una proliferazione smisurata di reati per violazioni di natura formale, che ha contribuito non poco alla progressiva paralisi delle strutture giudiziarie, ha fatto riscontro una notevole quantità di problemi interpretativi e pratico-applicativi, tale da generare una vera e propria crisi di legalità del diritto penale tributario, con conseguente caduta di efficienza"; FALSITTA, da parte propria, *Manuale di diritto tributario parte generale*, Padova, 1997, pag. 592 si esprime sui risultati della L. n. 516/1982 parlando di "estensione smisurata dei processi per reati fiscali nani".

³⁷ A tal riguardo appare esemplificativo rammentare come la stessa L. n. 516/1982, che nel Titolo I dettava "Norme per la repressione dell'evasione in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto", nel proprio Titolo II disciplinasse il primo rilevante "perdono fiscale" della storia repubblicana.

sanzioni penali; *ii*) una maggiore chiarezza nella lettera delle norme incriminatrici; *iii*) un alleggerimento del carico di lavoro della magistratura requirente; *iv*) la sanzionabilità delle sole violazioni effettivamente lesive degli interessi erariali.

Contrariamente alle attese, tuttavia, i risultati pratici di questa prima riflessione sul sistema di cui alla L. n. 516/1982 furono assai deludenti. A dire il vero, la Commissione istituita per la revisione organica della legge fece delle proposte che, ove effettivamente attuate, avrebbero ben garantito il raggiungimento degli obiettivi in precedenza evidenziati. Al termine del travagliato *iter* legislativo che portò alla *mini-riforma* del 1991³⁸, tuttavia, ben poco delle originarie proposte fu effettivamente tradotto in pratica.

Prevalsero, in sede di emanazione del provvedimento definitivo, le preoccupazioni di quanti vedevano in una rilevante compressione del numero d'ipotesi penalmente sanzionate una sorta di agevolazione del fenomeno dell'evasione fiscale. Tale timore paralizzò l'opera del legislatore che, alla fine, licenziò un provvedimento molto al di sotto delle aspettative e soprattutto in taluni tratti incoerente rispetto alle premesse da cui traeva origine. Infatti, la nuova L. n. 516/1982 vale a dire quella derivante dalla revisione operata dalla L. n. 154/1991 se, da un lato, aveva il pregio d'intervenire su aspetti che avevano particolarmente affaticato la dottrina e la giurisprudenza, risolvendo conflitti che alla fine avrebbero potuto dimostrarsi esiziali per la già instabile certezza del diritto penale tributario³⁹, dall'altro lato, manteneva fede ai principi ispiratori della L. n. 516/1982. Tale atteggiamento di fedeltà non consentì di attuare quella vera e propria "rivoluzione culturale" che avrebbe dato un nuovo volto al diritto penale tributario⁴⁰.

L'opera di limatura dell'intervento penale, pertanto, rimase epidermica e non si creò quel circuito virtuoso in forza del quale l'attenzione del giudice penale si sarebbe dovuta concentrare soltanto sulle ipotesi di maggiore pericolo per gli interessi erariali⁴¹. La stessa formulazione delle fattispecie criminali, mantenendo immutato l'archetipo della norma penale in bianco, restava criptica ed incomprensibile per i non addetti ai lavori. Paradossalmente, poi, con riferimento ad alcuni specifici illeciti, in luogo dell'auspicato intervento deflativo si introdussero nuove ipotesi penalmente sanzionate. In conclusione, i punti salienti della riforma attuata con la L. n. 154/1991 possono essere così sintetizzati: *i*) la riformulazione dei reati del sostituto d'imposta; *ii*) la revisione del regime delle soglie di punibilità relative al reato di omessa presentazione della dichiarazione; *iii*) la riformulazione della disciplina concernente le cause di esclusione della punibilità riguardanti le contravvenzioni di omessa e/o infedele fatturazione e contabilizzazione; *iv*) la sostanziale depenalizzazione delle ipotesi d'irregolarità contabili meramente formali; *v*) l'introduzione di una nuova ipotesi di omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie a causa d'irregolarità tali da dare luogo alla completa inattendibilità dei documenti; *vi*) l'introduzione della contravvenzione di omessa vidimazione dei documenti contabili; *vii*) una (non invasiva) riformulazione dei delitti di frode fiscale.

³⁸ Il legislatore ha dapprima emanato il D.L. 14 gennaio 1991, n. 7 che fu lasciato decadere perché non convertito entro i termini di cui all'art. 77 della Costituzione. La reiterazione del provvedimento D.L. 16 marzo 1991, n. 83 - fu convertito con modificazioni nella L. 15 maggio 1991, n. 154.

³⁹ Fra gli innumerevoli contrasti giurisprudenziali si rammenti solo quello fra la Consulta e la Corte di Cassazione relativamente alla necessità di un *quid pluris* ai fini dell'integrazione del reato di frode fiscale previsto dall'art. 4, comma 1, n. 7) della L. n. 516/1982 nella versione precedente alle modificazioni apportate con la L. n. 154/1991. È stato soltanto con quest'ultimo provvedimento normativo, infatti, che è stato recepito lo spirito della giurisprudenza costituzionale che aveva sancito la illegittimità della suddetta norma incriminatrice nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito dovesse concretarsi in forme artificiose.

⁴⁰ Cfr. MELE - presidente della Commissione per la riforma della L. 516/82 cosiddetta "Commissione Mele", in Italia Oggi del 20 gennaio 1991 - a commento dell'intervento realizzato con l'emanazione della L. n. 154/1991: "(...) questa legge non serve a nulla: non aiuta il decollo del processo penale, perché ingolfa ancora di più i tavoli dei magistrati e non combatte l'evasione. E poi è l'esatto contrario delle direttive che erano state impartite dalla Commissione".

⁴¹ Cfr. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, pag. 99: "(...) La linea di radicale riforma è naufragata, o quanto meno si è persa per strada. Al posto di un provvedimento di complessivo riassetto della materia si è optato allora per una novella che si limita a correggere le più palesi incongruenze della L. 516/82, dovute alla cattiva formulazione tecnica di alcune fattispecie di reato, ed a risolvere gli interminabili contrasti giurisprudenziali sorti in ordine a profili chiave del vecchio regime".

In realtà – come anticipato – la *mini-riforma* del 1991 costituì una grande occasione mancata in cui il legislatore si limitò a procrastinare il problema di un'effettiva revisione del diritto penale in materia di imposte dirette ed IVA accontentandosi di una sorta di *maquillage* normativo. In particolare, il risultato legislativo della *mini-riforma* si dimostrò del tutto sconnesso dalle considerazioni della migliore dottrina e notevolmente arretrato rispetto agli esiti ermeneutici da questa raggiunti.

Non per questo, tuttavia, il sistema penale tributario trovò una propria stabilità. Anche a poca distanza dal 1991, infatti, vi furono ulteriori interventi normativi e ciò proprio mentre le lacune dell'intervento realizzato dalla L. n. 154/1991 divenivano rapidamente evidenti e davano la misura dell'impossibilità di realizzare una vera e propria svolta se non attraverso una profonda revisione dei principi stessi posti alla base della *manette agli evasori*. Gli interventi *post* 1991 furono: *i*) la L. n. 413/1991 che modificava la fattispecie d'irregolare tenuta delle scritture contabili; *ii*) la L. n. 489/1994 intervenuta a proposito della medesima fattispecie.

Si trattò d'iniziativa di scarso momento che, comunque, proprio per le modalità con cui erano state adottate, ebbero il solo effetto di accrescere la sensazione complessiva di precarietà del sistema criminale tributario.

5. L'avvertita esigenza di una profonda revisione del sistema penale tributario

Come si è visto, l'intervento realizzato con la L. n. 154/1991 non rappresentò che un epidermico *maquillage* che lasciò immutata la prospettiva *panpenalizzante* della L. n. 516/1982 che, come ricordato, si basava sui seguenti principi: *i*) una generalizzata anticipazione della tutela penale affidata alla criminalizzazione dei fatti prodromici⁴²; *ii*) la rilevante attenzione prestata all'interesse formale al regolare adempimento degli obblighi tributari; *iii*) la sostanziale indifferenza nei confronti dell'effettiva percezione del tributo.

In tale contesto, la permanenza delle difficoltà che avevano suggerito la *mini-riforma* del 1991 indusse buona parte della dottrina a parlare di vero e proprio fallimento del contrasto penalistico al fenomeno dell'evasione fiscale in materia di imposte dirette ed IVA. In ogni caso, al di là delle valutazioni sul grado d'efficacia del sistema penale tributario⁴³, ben presto fu chiaro come la *manette agli evasori*, nonostante gli aggiustamenti apportati in corso d'opera, non aveva affatto conseguito, se non marginalmente, gli obiettivi originari prefissati. Le cause della crisi, peraltro evidenti, erano quelle che già avevano suggerito di procedere alla revisione del provvedimento nel 1991.

Sinteticamente, i fattori esogeni ed endogeni della crisi del sistema del 1982 erano così riassumibili: *i*) l'eccesso di penalizzazione tipico degli anni '80 che faceva apparire le scelte di politica criminale del legislatore come l'esito di una volontà irrazionale e prevaricatrice; *ii*) l'effetto *boomerang* derivante, sotto il profilo della percezione del disvalore delle condotte, dalla proliferazione delle fattispecie criminose; *iii*) il vero e proprio *ingorgo processuale* a cui dava luogo l'ipertrofia penalistica connessa all'applicazione del numerosissime fattispecie incriminatrici; *iv*) l'errata valutazione operata dal legislatore circa l'opportunità di creare fattispecie criminali dal rilevante contenuto formale non correlate ad un effettivo pregiudizio apprezzabili in termini di effettiva evasione del

⁴² Cfr. MIRRI, *L'art. 1 della L. 7 agosto 1982 n. 516*, in *Diritto penale tributario* (a cura di FIANDACA - MUSCO), Milano 1997, pag. 3. Per i profili problematici cui dava luogo tale tecnica di tutela, cfr. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, pag. 126: "(...) *La scelta d'incriminare aggressioni fortemente anticipate rispetto al bene finale oggetto di protezione non è in linea con i criteri individuati dalla moderna dottrina (...) Essa, infatti, trascura del tutto il criterio che tende a preferire la sanzione amministrativa allorché l'offesa, pur se recata ad un bene primario, non è diretta bensì consiste nel mero pericolo; ed oblitera altresì il principio di sussidiarietà, in base al quale non è giustificato il ricorso alla sanzione penale allorché lo stesso risultato può essere raggiunto mediante la comminazione della sanzione amministrativa*".

⁴³ Per un'opinione meno drammatica, cfr. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 6/9, pag. 2461: "*La forza produttrice di morale del diritto penale si esprime con forza contro la tesi del fallimento del diritto penale tributario (...) Nessun fallimento, dunque, ma emersione lenta e salutare dei limiti ontologici di una tecnica di tutela la cui praticabilità empirica appare significativamente ridotta e la cui utilizzazione risulta dominata non già dal principio della prima ratio bensì da quello antagonista ed antitetico della extrema ratio*".

tributo; v) la carenza tassatività delle norme incriminatrici con possibili situazioni d'illegittimità costituzionale per violazione del principio di legalità; vi) la carenza di efficacia generale preventiva conseguente alla previsione di numerose fattispecie criminali estinguibili a mezzo dell'oblazione ex art. 162-*bis* c.p.; vii) talune discutibili scelte di carattere legislativo quale quella di sancire per i reati tributari più gravi – i delitti previsti dall'art. 4 – un termine di prescrizione sensibilmente ridotto rispetto a quello applicabile secondo le statuizioni penali comuni⁴⁴; viii) l'affievolimento della deterrenza complessiva del sistema a causa dalla sussistenza di numerose cause di esclusione della punibilità *extra ordinem* che minavano alla base il principio di effettività della sanzione criminale; ix) l'impossibilità per gli organi dell'amministrazione finanziaria di controllare un consistente numero di contribuenti, condizione necessaria perché gli esiti dell'applicazione dalla L. n. 516/1982 potessero apparire equi e razionali e non il frutto di arbitrio ed irrazionalità; x) il frequente ricorrere d'interventi legislativi di matrice premiale o *perdonistica* cui si accompagnavano immancabilmente previsioni di non punibilità per gli autori d'illeciti tributari.

In estrema sintesi, i limiti emersi erano quelli propri di un sistema ideato da un legislatore penale tributario ridondante ed eccessivo, che nel volere punire tutto e tutti – spesso in relazione ad episodi di natura *bagatellare* – terminava in concreto per non punire che pochissimi ed in maniera sostanzialmente scorretta. È proprio da tale situazione che emerse la tendenza ad un diritto penale tributario minimo da cui, in ultima analisi, ha tratto origine anche la riforma che poi vide la luce con il D.Lgs. n. 74/2000.

6. Il primo ministero (delle Finanze) Tremonti ed i lavori della *prima* Commissione Tinti

Il primo concreto progetto di riforma del sistema penale tributario fu elaborato da una Commissione istituita nel 1994 presso il Ministero delle Finanze dal responsabile *pro tempore* del Dicastero. Tale organismo collegiale, noto come *Commissione Tinti* dal nome del suo presidente, elaborò talune direttive carattere generale che, tuttavia, non ebbero alcun riscontro effettivo in termini d'iniziativa legislativa. In ogni caso, i lavori di questa Commissione rappresentarono una tappa fondamentale nell'evoluzione dottrinale concernente il sistema penale tributario⁴⁵. I principali *punti fermi* fissati al termine dell'attività di studio operata dai componenti della Commissione erano i seguenti: i) necessità di un intervento radicale che non si limitasse, come avvenuto nel 1991, a modificare il testo della L. n. 516/1982 ma desse vita ad un nuovo diritto penale tributario sorretto da principi difforni da quelli del 1982; ii) abbandono della politica di *totocriminalizzazione* ed individuazione di limitate situazioni ritenute effettivamente degne di repressione penale in quanto manifestazioni di criminalità fiscale⁴⁶; iii) limitazione dell'intervento penale ai soli casi economicamente significativi, individuati sulla scorta di idonee soglie di punibilità sia in termini assoluti che percentuali; iv) superamento della tecnica normativa basata sulle cosiddette fattispecie prodromiche non correlate ad un effettivo pregiudizio dell'interesse erariale alla percezione del tributo; v) introduzione di norme incriminatrici, esclusivamente di natura delittuosa, che individuassero come proprio fulcro la presentazione di una dichiarazione rappresentativa di una realtà non conforme al vero; vi) punibilità delle condotte omissive sistematiche finalizzate alla sottrazione agli obblighi tributari – (cosiddetta

⁴⁴ Cfr. artt. 9 L. n. 516/1982 e 157 c.p.

⁴⁵ Le riflessioni elaborate dalla cosiddetta prima Commissione Tinti sono sintetizzate nella relazione prodotta a conclusione dei lavori ed integralmente riportata nel numero 8/95 della rivista "Tributi", pag. 862.

⁴⁶ Circa la modifica della politica di criminalizzazione, nell'intero settore del diritto punitivo, è interessante riportare l'intervento del Ministro *pro tempore* della Giustizia - DILIBERTO tenuto in data 22 giugno 1999 presso la Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza ed avente ad oggetto i contenuti della L. 205/1999, in Rivista della Guardia di Finanza n. 5/99, pag. 1881: "(...) È sempre più avvertita la necessità (...) di contenere lo strumento penale entro i limiti dell'*extrema ratio* che rappresenta, al tempo stesso, garanzia della funzione di stigma e di generale prevenzione del sistema penale. È, infatti, noto come l'inflazione del diritto penale nel sanzionare i comportamenti privi di un disvalore generalmente condiviso a livello sociale, generi pericolosi effetti d'indifferenza comportamentale e si risolve paradossalmente in un fattore criminogeno"; per il resoconto giornalistico della relazione si veda l'articolo "Diliberto cauto sui reati tributari", in Il Sole 24 Ore del 23 giugno 1999, pag. 31.

fattispecie dell'evasore totale)⁴⁷; vi) mantenimento dell'impostazione generale adottata nel 1982 tesa a disancorare la responsabilità dell'imputato dall'accertamento parte del giudice penale dell'*an* e del *quantum* del tributo evaso (cosiddetto *doppio binario*); vi) abbandono della scelta propria del legislatore della n. 516/1982 finalizzata a sanzionare più pesantemente il sostituto d'imposta rispetto al contribuente non titolare di questa qualifica; vii) introduzione di fattispecie penali che avessero ad oggetto l'omesso versamento delle imposte dirette e quella sul valore aggiunto; viii) elaborazione, sulla scorta del dettato dell'art. 97, comma 6 – del D.P.R. n. 602/1973⁴⁸ di una fattispecie che sanzionasse i comportamenti fraudolenti di disposizione patrimoniale a danno dell'Erario; ix) statuizione esplicita della rilevanza, quale causa di esclusione della punibilità, della cosiddetta procedura d'interpello prevista dall'art. 21 della L. n. 413/1991; x) previsione di una causa di non punibilità o di minore punibilità in favore del contribuente responsabile d'illeciti penali che, con la propria condotta collaborativa, agevolasse l'accertamento di ulteriori fatti rispetto a quelli per i quali si procedeva; xi) abolizione del cosiddetto principio di *ultrattività* della norma penale tributaria⁴⁹; xii) previsione di termini di prescrizione sostanzialmente conformi a quelli contenuti nel c.p.; xiii) formulazione di un sistema di pene accessorie che, pur esaustivo, non confliggesse con le previsioni del c.p.; xiv) mantenimento del tradizionale criterio d'individuazione della competenza territoriale dell'A.G. in base al luogo di accertamento del reato⁵⁰; xv) conservazione del criterio di attribuzione al Tribunale della competenza per materia in ordine ai reati tributari in materia di imposte dirette e

⁴⁷ A tal riguardo, peraltro, sussisteva una certa unanimità di consensi. In tal senso, cfr. COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, *Bollettino informativo sul tema evasione totale e paratotale*, 1996, pag. 132, sub "Riforma della Legge 7 agosto 1982 n. 516": "(...) In tal contesto sarebbe opportuna l'introduzione di severe sanzioni ad hoc anche penali nei confronti degli evasori totali". In ordine alla problematica della corretta individuazione dei confini del fenomeno dell'evasione totale, è doveroso formulare talune precisazioni. La prima Commissione Tinti sembrava avere optato per un'interpretazione restrittiva del fenomeno. Secondo quanto desumibile dalle conclusioni di tale organismo, infatti, l'evasore totale non sarebbe colui che si limita ad omettere la presentazione di una delle dichiarazioni annuali obbligatorie, ma soltanto il recidivo, che tenendo ripetutamente una condotta omissiva, si sottrae scientemente ai propri obblighi tributari e cela, di conseguenza, la propria reale capacità contributiva. Questo genere d'interpretazione, sostanzialmente restrittiva, tuttavia, non corrisponde alla terminologia impiegata ordinariamente dagli organi della Polizia tributaria. Questa, infatti, suole definire "evasore totale" il soggetto che "pur avendone l'obbligo – accertato in via di fatto – non abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini Iva ovvero quella ai fini delle imposte dirette ovvero entrambe". Più generalmente sulle differenti configurazioni della figura dell'evasore totale, ancora, cfr. COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, *Bollettino informativo sul tema evasione totale e paratotale*, 1996, pag. 25 "(...) si è, quindi, proceduto alla definizione dell'evasione che si ritiene di distinguere in: parziale, quando concerne parte dei tributi gravanti sui singoli cespiti o sulle singole materie imponibili; paratotale, quando riguarda l'occultamento integrale di alcuni cespiti o materie imponibili, ovvero una parte rilevante dei medesimi – al riguardo, va precisato che per parte rilevante si è ritenuto di individuare a questi fini, l'evasione in misura superiore al 50 % della base imponibile effettiva; totale, se il soggetto, per uno o più periodi d'imposta è sconosciuto al Fisco. Per completezza espositiva, deve comunque essere posto in evidenza che tali definizioni non hanno alcun riscontro di carattere normativo e costituiscono una convenzione interna alla G. di F., senza alcuna pretesa di universalità. Non a caso, secondo recenti ed autorevoli elaborazioni, si è ritenuto che il termine evasori totali dovrebbe riferirsi esclusivamente a: coloro che svolgono attività criminali; contribuenti potenziali del tutto sconosciuti al Fisco; operatori economici che, dotati di partita Iva, svolgono attività professionale o commerciale ma omettono sistematicamente la dichiarazione ovvero operatori che hanno chiuso la partita Iva pur continuando ad operare; contribuenti conosciuti per un'attività lavorativa e non per altre attività svolte irregolarmente".

⁴⁸ La norma, nella stesura introdotta dall'art. 15 della L. n. 413/1991, prevedeva che "Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi d'imposta ovvero sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti da singole leggi d'imposta ovvero sono stati notificati accertamenti o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altri beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a Lire 10 milioni".

⁴⁹ L'istituto dell'*ultrattività*, abrogato a seguito delle indicazioni contenute nell'art. 6 della L. n. 205/1999 di cui si dirà trovava il proprio riferimento nella lettera dell'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 che, nella formulazione originaria, statuiva che "Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione". Tale norma, originariamente di carattere generale per l'intero settore del diritto punitivo tributario, in una prima occasione era stata modificata con riguardo ai soli illeciti amministrativi. L'art. 29 del D.Lgs. 472/97, infatti, aveva abrogato, a decorrere dal 1° aprile 1998, l'inciso "e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi", determinando una situazione del tutto peculiare. Da tale data, infatti, e sino a quando non è entrata in vigore la riforma del comparto penale tributario, agli illeciti tributari amministrativi si applicava la disciplina *parapenale* dettata dall'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, sulla scorta delle statuizioni dell'art. 2 c.p.. Agli illeciti penalmente sanzionati, invece, veniva applicato il regime tendenzialmente di maggiore rigore dell'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 che riproduceva il principio del *tempus regit actum* di cui all'art. 11 delle Preleggi. Ad ogni modo, al momento della formulazione delle proposte da parte della prima Commissione Tinti, l'istituto della cosiddetta *ultrattività* trovava applicazione con riferimento a tutti gli illeciti tributari indipendentemente dalla tipologia di sanzione prevista.

⁵⁰ Tale criterio trovava la propria matrice normativa nel dettato dell'art. 21, comma 2, della L. 7 gennaio 1929, n. 4 secondo cui: "La competenza per territorio è determinata dal luogo dove il reato è accertato". In termini sostanzialmente conformi, cfr. art. 11, comma 2, L. n. 516/1982.

d'IVA⁵¹; xvi) integrazione della disciplina processuale-penalistica in materia di sequestro conservativo mediante la previsione espressa dell'esperibilità di tale misura cautelare anche in fase d'indagini preliminari relative a reati tributari; xvii) previsione esplicita della possibilità di ricorso a quella particolare fattispecie di mezzi di ricerca della prova rappresentata dalle intercettazioni di comunicazioni; xviii) statuizione espressa del principio di utilizzabilità delle risultanze dell'indagine penale nell'ambito del procedimento di accertamento del tributo⁵²; xviii) previsione di un principio di reciproca indifferenza fra procedimento penale ed istituti di natura deflativa del contenzioso di natura amministrativa quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale⁵³; xix) affermazione esplicita dell'efficacia vincolante con riferimento al processo tributario del giudicato penale relativo a fatti che avessero formato oggetto di accertamento⁵⁴; xx) introduzione di una causa speciale di estinzione dell'illecito penale tributario in favore quei contribuenti che, sottoposti a procedimento penale, provvedessero al versamento del tributo evaso così come risultante dagli atti d'indagine e delle conseguenti sanzioni amministrative.

I principi sanciti dalla prima *Commissione Tinti* rappresentavano il frutto delle più avanzate elaborazioni dottrinali e prendevano spunto dalla – fallimentare o quasi – esperienza della L. n. 516/1982.

La circostanza che le proposte formulate non abbiano trovato, in quanto tali, un riscontro legislativo concreto non deve fare ritenere sterile quest'esperienza, tutt'altro. Essa ha rappresentato il punto da cui hanno tratto origine le successive attività che hanno condotto, in un breve volgere di tempo, alla completa riforma del sistema penale tributario. Taluni dei principi elaborati dalla prima *Commissione Tinti*, infatti, sono stati ripresi dalle successive iniziative legislative, per essere poi recepiti, pressoché immutati, nel corpo del successivo D.Lgs. n. 74/2000.

Ciò non significa che tutte le riflessioni compiute in quella sede fossero sempre condivisibili. Certamente apprezzabile era l'indicazione di abbandonare un'architettura sanzionatoria fondata su di un numero rilevante di fattispecie prodromiche. I problemi cui aveva dato luogo l'opera di *panpenalizzazione* degli anni '80, infatti, non lasciavano spazio ad alcun dubbio sullo specifico aspetto. D'altronde, come correttamente osservato in dottrina, è da fugare l'idea che un più ampio ricorso all'archetipo dell'illecito amministrativo configuri una sorta di minore tutela apprestata dall'ordinamento. L'illecito amministrativo, infatti, oltre che essere *parametrato* sulla disciplina penalistica, presenta, in rapporto al *genus* reato, non trascurabili vantaggi. Ad esempio, quello di essere caratterizzato da una maggiore effettività della sanzione e da una maggiore efficacia deterrente, non prevedendo l'applicabilità di istituti sospensivi, oppure quello di essere meno costoso per la collettività, sia in termini assoluti che relativi, rispetto al procedimento penale. In tale ottica, pertanto, non poteva che condividersi la proposta formulata dalla *Commissione Tinti* che si iscriveva in quella giustamente definita come tendenza al diritto penale minimo; una tendenza – appare opportuno ribadirlo – che non significa che lo Stato non intenda più reagire ai disvalori, ma soltanto che mira ad approntare un meccanismo tutela differente, più snello e, per certi versi, maggiormente

⁵¹ Cfr. art. 21, comma 1, L. 7 gennaio 1929, n. 4 per il quale “*La cognizione dei reati preveduti dalle leggi finanziarie spetta: 1) al Pretore quando si tratti di reati per i quali è stabilita la sola pena della multa o dell'ammenda; 2) al Tribunale in ogni altro caso*”. Analogamente, cfr. art. 11, comma 10, L. n. 516/1982 secondo la cui formulazione “*La cognizione dei reati previsti nel presente decreto appartiene al Tribunale*”.

⁵² La disciplina attuale era, ed è tuttora, dettata dall'art. 33 D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 63 D.P.R. n. 633/1972.

⁵³ L'adesione a tale principio equivaleva a sostenere che da un lato la procedura amministrativa non potesse essere sospesa o subire modificazioni a causa della contestuale pendenza di un procedimento penale, e dall'altro che gli esiti della definizione adesiva di carattere amministrativo non dovessero rilevare con riferimento alla punibilità in concreto del contribuente con riguardo a fattispecie penali tributarie. La procedura concordataria cui faceva riferimento la Commissione nelle proprie conclusioni ovviamente non è da identificarsi con quella descritta dal D.Lgs. 218/97 ma con quella anteriore disciplinata dalla L. n. 656/1994.

⁵⁴ Il suddetto principio era statuito dall'art. 12, comma 1, della L. n. 516/1982 che così recitava: “*(...) la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*”. L'entrata in vigore del nuovo c.p.p. ed in particolare dell'art. 654, tuttavia, ha determinato la sostanziale abrogazione implicita della surrichiamata norma.

efficiente. Anche altre fra le linee guida formulate dalla prima *Commissione Tinti* appaiono, oggi, oltre che avanzate ed aderenti allo stato attuale del dibattito dottrinale, sicuramente condivisibili.

Fra queste, senza dubbio, rivestiva una posizione di primo piano la proposta di erigere il nuovo sistema penale tributario su di una serie di norme incriminatrici, di natura esclusivamente delittuosa, che avessero il proprio fulcro in una condotta di falsità in dichiarazione e che prevedessero, se ritenuto necessario, sanzioni edittali più severe rispetto a quelle vigenti. Si trattava di una direttiva, inscindibilmente correlata alla volontà di limitare l'intervento repressivo penale nello specifico settore⁵⁵, che intendeva risolvere molti fra i problemi posti dall'applicazione della *manette agli evasori*. Infatti, con tale indicazione, peraltro ripresa integralmente dai successivi interventi normativi si mirava a: *i)* evitare che la repressione penale potesse conseguire anche a condotte di carattere meramente colposo⁵⁶; *ii)* correlare l'intervento sanzionatorio a fatti di falsità incidenti sulla corretta determinazione del tributo dovuto; *iii)* agevolare la condotta adesiva del contribuente nei cui confronti fossero state constatate violazioni fiscali in corso d'anno o, comunque, anteriormente alla consumazione dell'illecito penale tributario.

Parimenti apprezzabile era la proposta mirante ad individuare una disciplina sanzionatoria efficace e dissuasiva con riferimento ad uno dei fenomeni criminali tributari dimostratisi maggiormente pericolosi: la cosiddetta *evasione totale*, vale a dire il comportamento di quei soggetti che svolgono un'attività fiscalmente rilevante e conseguono dalla stessa redditi imponibili senza dichiarare alcunché all'Erario. Come dimostrato dall'esperienza, infatti, la condotta dei contribuenti sconosciuti al Fisco non trovava un'adeguata risposta repressiva nei precetti penali della L. n. 516/1982. La *manette agli evasori* infatti sanzionava, in maniera sostanzialmente identica, quanti, per mera negligenza, non avessero ottemperato ai propri obblighi e quanti invece, per scelta criminale, avessero tenuto la medesima condotta. La disparità sanzionatoria, l'iniquità sostanziale derivante da tale situazione e la sempre maggiore rilevanza dell'economia sommersa indussero, pertanto, la *Commissione Tinti* a proporre l'introduzione di una fattispecie delittuosa autonoma oppure di una circostanza aggravante dell'ipotesi criminosa base. Ciò allo scopo di generare un effetto generale preventivo adeguato alla pericolosità criminale del fenomeno.

Sostanzialmente condivisibili erano, poi, molte altre delle proposte elaborate a livello programmatico dalla prima *Commissione Tinti*. Dalla riconduzione ad unità delle fattispecie criminali evitando un trattamento ingiustificatamente più severo per il sostituto d'imposta rispetto a quello riservato al contribuente che non lo fosse, al suggerimento d'introdurre una violazione penale che contrastasse la condotta di quei soggetti che, non commettendo alcuna infedeltà, si limitavano ad omettere il versamento delle imposte dovute⁵⁷. Al di là del profilo sostanziale, molte delle stesse proposte auspicate nel campo della procedura erano opportune se non doverose, data la situazione di generale insoddisfazione derivante dall'applicazione delle norme vigenti. In particolare, appariva razionale la soppressione delle principali deroghe al diritto penale comune, quali il cosiddetto principio di *ultrattività* e la continuazione tributaria prevista dall'art. 8 della L. 7 gennaio 1929, n. 4⁵⁸

⁵⁵ Obiettivo che avrebbe dovuto essere perseguito tramite la riformulazione integrale delle fattispecie criminali e l'introduzione di soglie di punibilità in grado di limitare la repressione ai soli accadimenti economicamente più significativi.

⁵⁶ La previsione di fattispecie delittuose in luogo delle numerose contravvenzioni previste dalla L. n. 516/1982 presupponeva che la sanzione criminale potesse essere irrogata esclusivamente allorché il soggetto attivo dell'illecito avesse agito per conseguire volontariamente l'evento evasivo descritto dalla norma incriminatrice. In tal senso, cfr. art. 42 c.p.: "(...) Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come delitto, se non l'ha commesso con dolo, salvi i casi di delitto preterintenzionale o colposo espressamente preveduti dalla legge. Nelle contravvenzioni ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".

⁵⁷ La ratio della proposta era quella di equiparare, ai fini sanzionatori, la condotta del sostituto d'imposta che non versava le ritenute sul reddito altrui a quella del contribuente che non corrispondeva le imposte di propria pertinenza. In alternativa all'introduzione di una sanzione penale riguardante tale ultima condotta, pertanto, la Commissione proponeva la depenalizzazione dell'analogo reato previsto in capo al sostituto d'imposta.

⁵⁸ Al momento dell'elaborazione delle proposte da parte della prima "Commissione Tinti" l'istituto della continuazione tributaria di cui all'art. 8 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 era perfettamente in vigore ancorché oggetto di travagliato dibattito dottrinale per le implicazioni derivanti dal coordinamento con la lettera dell'art. 81 c.p.. Successivamente, con la riforma del diritto sanzionatorio tributario non penale attuata

o il mantenimento di taluni istituti come l'attribuzione esclusiva della cognizione dei reati tributari al Tribunale.

Nella direzione di un'auspicabile riconduzione del diritto penale tributario alla disciplina comune andava, poi, il suggerimento d'introdurre termini di prescrizione sostanzialmente conformi a quelli dettati dal codice penale. Da ultimo, infine, lo scopo d'incrementare l'efficacia generale preventiva del sistema penale tributario e di contrastare condotte che l'esperienza aveva rivelato particolarmente insidiose per l'Erario era perseguito tramite la proposta di riformulazione della fattispecie delittuosa nota come frode esattoriale – art. 97 D.P.R. n. 602/1973. Ad analoghe finalità, e quindi senz'altro da valutarsi positivamente, mirava – d'altronde – il suggerimento di consentire il ricorso al sequestro conservativo anche in pendenza d'indagini preliminari.

Va detto, tuttavia, che non tutte le direttive elaborate dalla prima *Commissione Tinti* erano condivisibili in assoluto. Su taluni punti, infatti, le proposte sembravano eccedere le stesse finalità poste alla base dell'intervento auspicato. La possibilità d'incremento dei limiti edittali di pena, ad esempio, seppure citata *incidenter tantum*, prefigurava una risposta sanzionatoria ancora più rigorosa di quella già assai severa prevista dalla normativa del 1982 con riguardo ai delitti fiscali⁵⁹. In assenza di modificazioni che garantissero un'effettività della sanzione, tuttavia, è evidente come il mero inasprimento delle pene avrebbe condotto a risultati antitetici rispetto a quelli astrattamente propagandati. L'irragionevolezza della repressione, infatti, avrebbe rischiato di rendere iniquo e poco credibile il precetto penale, non garantendo in alcun modo il ricercato effetto preventivo. La mera intimidazione, perseguita attraverso l'astratta previsione di severissime sanzioni, non coniugata alla prontezza della pena, avrebbe potuto pregiudicare uno degli obiettivi fondamentali cui miravano le proposte della Commissione: quello dell'incremento dell'efficacia dissuasiva della norma penale tributaria⁶⁰.

Sostanzialmente non condivisibile poi – anche se per motivazioni differenti ed ancorché poi l'ordinamento più tardi sia andato esattamente in quella direzione – appariva la proposta d'introdurre una speciale causa di estinzione dell'illecito, o di non punibilità, per quei contribuenti avessero corrisposto una determinata somma di denaro in pendenza del procedimento penale. In primo luogo, infatti, la direttiva, così come elaborata, peccava di una certa genericità. Dalla formulazione letterale della stessa, infatti, sembrava di comprendere che l'importo pecuniario da versare dovesse essere quello risultante dal “capo d'imputazione”. Se così fosse stato, il contribuente si sarebbe potuto avvalere di tale particolare rimedio, soltanto allorché avesse già assunto la qualifica giuridica d'imputato⁶¹ e, quindi, in una fase in cui le indagini preliminari si erano già concluse e molte delle spese proprie di un procedimento penale erano già state sostenute. A tale osservazione in punto di opportunità, tuttavia, se ne aggiunge un'altra di maggiore momento che considerava, in maniera retrospettiva, l'esperienza della *manette agli evasori*. Infatti, il principale motivo di fallimento processuale delle fattispecie prodromiche di carattere contravvenzionale – peraltro adeguatamente considerato quale premessa dei propri lavori da parte della stessa *Commissione Tinti* – era rappresentato dalla possibilità d'estinguere a mezzo di oblazione i reati commessi. Se tutto ciò è

con i D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, la suddetta norma è stata abrogata esplicitamente dall'art. 29 del D.Lgs. n. 472/1997 a decorrere dall'1 aprile 1998.

⁵⁹ Con riferimento alle scelte di politica criminale del legislatore tributario del 1982, cfr. LO MONTE, *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 1/99, pag. 164: “ (...) deve rilevarsi che il sistema repressivo dei fatti in materia fiscale, imperniato sulla L. 516/82, modificata dalla L. 154/91, è improntato ad un regime alquanto duro (...) la normativa vigente a tutela dell'erario si dimostra alquanto più dura per la risposta sanzionatoria di quanto già non lo sia quella emanata dal legislatore del 1930 per i reati patrimoniali”.

⁶⁰ Alla luce di tali considerazioni e della rilevata asprezza dell'apparato sanzionatorio delineato dalla L. n. 516/1982, appare del tutto *anomalo* che uno dei criteri dettati dal legislatore delegante della L. n. 205/1999 su cui poi è stato elaborato il D.Lgs. n. 74/2000 sia stato proprio quello di prevedere il ricorso a fattispecie delittuose “punite con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni”. Si tratta di una sanzione edittale più severa di quella prescritta dall'art. 4 della L. n. 516/1982; pena questa che, peraltro, già appariva sproporzionata rispetto al contenuto di norme incriminatrici poste a tutela di beni giuridici di natura patrimoniale.

⁶¹ Nella sistematica del c.p.p. la qualifica d'imputato si assume allorché l'organo dell'accusa ha esercitato l'azione penale a mezzo della richiesta di rinvio a giudizio o attraverso una delle altre modalità normativamente prescritte. La nozione di “capo d'imputazione” sembrava richiamare tale momento e quindi una fase in cui le indagini preliminari si erano ormai sostanzialmente concluse.

indubitabile, appare evidente che, dato il relevantissimo contenuto economico degli illeciti *de quibus*, l'auspicata introduzione di speciali esimenti connesse al versamento somme di denaro, avrebbe presentato i medesimi problemi che caratterizzavano la situazione che si voleva sanare. Pur a fronte di un obbligo di corresponsione di somme sufficientemente congrue, infatti, la potenziale diminuzione di effetto deterrente della sanzione penale era palese. Da aggiungere, poi, che l'introduzione di un meccanismo di sorta avrebbe posto anche non trascurabili problemi di equità. A parità di sanzione editale, infatti, sarebbero stati avvantaggiati gli autori dei reati tributari rispetto ai soggetti attivi di altro genere d'illeciti e ciò, non sempre, sarebbe apparso di facile giustificazione costituzionale.

Ma come detto i lavori della prima *Commissione Tinti* – al di là di sviluppare il dibattito dottrinale – non ebbero alcun riscontro legislativo. In realtà, tuttavia, tale circostanza non deve ingannare circa l'importanza delle riflessioni effettuate in quella sede. È vero che la situazione generale del nostro paese, non completamente matura per una riforma del sistema penale tributario, impedì l'adozione di qualsivoglia iniziativa concreta e tuttavia i contenuti dell'opera realizzata dalla menzionata Commissione furono la base dei successivi interventi nel settore.

7. I lavori della Commissione *Tinti-bis* ed il disegno di legge delega del 19 dicembre 1997

Dopo lo sforzo prodotto da parte della prima "*Commissione Tinti*", la riforma del sistema penale tributario fu riportata al centro della riflessione dottrinale e dell'attenzione legislativa dall'insediamento, nel 1997, di un nuovo organismo a livello interministeriale – Ministero delle Finanze e di Giustizia – incaricato di elaborare direttive in materia. I lavori di quella che è nota come *seconda Commissione Tinti* o *Tinti-bis*⁶² ebbero maggiore fortuna rispetto al passato. Sulla base delle riflessioni effettuate in quella sede, infatti, il Consiglio dei Ministri, nel dicembre del 1997, approvò uno schema recante "Delega al Governo per la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"⁶³. Nel testo del disegno di legge si prevedeva: *i*) l'abrogazione del titolo I della L. n. 516/1982 recante la disciplina delle fattispecie penali in materia d'imposte sui redditi e delle altre norme incompatibili con la novella disciplina; *ii*) l'esercizio della delega entro 120 giorni dal momento dell'entrata in vigore del provvedimento; *iii*) i principi e criteri direttivi cui si sarebbe dovuto ispirare il legislatore delegato erano i seguenti:

- previsione di un ristretto numero fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi d'imposta, aventi ad oggetto:
 - a) le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su documentazione falsa o su violazione di obblighi contabili ovvero su artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;
 - b) l'emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi la realizzazione dei fatti indicati alla lettera a);
 - c) l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e le dichiarazioni annuali infedeli;
 - d) la sottrazione al pagamento o alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti sui propri beni o altre condotte fraudolente;
 - e) l'occultamento o la distruzione di documenti contabili;

⁶² L'omonimia era da attribuire alla circostanza che la presidenza della Commissione risultava affidata al medesimo magistrato che aveva svolto analoghe funzioni nell'ambito della prima Commissione insediata nel 1994 presso il Ministero delle Finanze.

⁶³ Il testo dello schema di legge delega, approvato dal Consiglio dei Ministri il 19 dicembre 1997, è contenuto in "Senato della Repubblica", XIII legislatura, atto n. 2979. La comunicazione alla Presidenza avvenne il 24 dicembre 1997. Circa l'opportunità di ricorrere alla delega in materia di legislazione penale, cfr. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, cit., pag. 2462: "(...) Mi permetto di osservare come in dottrina non si sia mancato di segnalare che le caratteristiche della legge delegata appaiono poco compatibili con la ratio sottesa alla riserva di legge: essa, infatti, si pone con la legge delega all'incirca nello stesso rapporto in cui si pongono le fonti normative secondarie nei confronti di una legge che si limiti a configurare il precetto sostanziale, rinviando per la sua concretizzazione a fonti subordinate: onde risultano eluse o quanto meno attenuate, le stesse garanzie implicite nella riserva della competenza penale al Parlamento, consistenti anche nel permettere effettivamente alle minoranze di sindacare le scelte di criminalizzazione operate dal legislatore".

- previsione, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, di soglie di punibilità idonee, sulla base di dati oggettivi, a limitare l'intervento ai soli illeciti economicamente significativi e a deflazionare il numero dei procedimenti;
- previsione di sanzioni adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e dalla sua offensività per gli interessi dell'Erario;
- previsione di meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;
- previsione della non punibilità di chi, avvalendosi della procedura di cui all'articolo 21, commi 9 e 10 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, si fosse uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive;
- disciplina della prescrizione dei reati in conformità di quella generale, salve le deroghe rese opportune dalle particolarità della materia penale tributaria;
- individuazione della competenza territoriale sulla base del luogo di accertamento del reato;
- coordinamento delle nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo in modo da assicurare risposte punitive e concretamente dissuasive.

Le premesse da cui traeva spunto l'intervento che avrebbe dovuto attuarsi sulla scorta dei suddetti principi erano quelle che avevano affaticato la dottrina nel quindicennio di vigenza della L. n. 516/1982.

L'analisi è nota⁶⁴.

Sotto il profilo sistematico, v'è da evidenziare come i criteri direttivi contenuti nel corpo del disegno di legge delega si ponessero in stretta connessione con le proposte formulate dalla prima "Commissione Tinti". In sede primo commento⁶⁵, tuttavia, furono il carattere stringato dei principi ed il costante riferimento alla previgente esperienza della L. n. 516/1982 ad essere messi maggiormente in luce. Il giudizio complessivo della dottrina, in ogni caso, non fu entusiastico⁶⁶. In realtà, tali critiche, seppur non completamente infondate, appaiono oggi ingenerose e, al tempo stesso, eccessivamente pretenziose nei confronti di un provvedimento che, per propria natura, era destinato a tracciare soltanto i principi ed i criteri direttivi della riforma.

Con ciò non si vuole affermare che lo schema presentato dal Governo fosse esente da critiche, tutt'altro. Certamente, la palese preoccupazione di dovere evitare un nuovo fallimento sulla via penalistica del contrasto all'evasione fiscale condizionò l'impostazione generale del provvedimento.

Considerato *lo stato dell'arte*, tuttavia, e tenuto conto del fatto che l'unico serio tentativo di ricorrere alla sanzione criminale *in subiecta materia* era stato effettuato con la L. n. 516/1982, una soluzione alternativa si palesava *ardua*. Ad un'analisi serena, pertanto, l'adozione di scelte tecniche in antitesi a quelle operate dal legislatore della *manette agli evasori* fu una scelta necessitata, a cui, peraltro, non si è sottratto successivamente neanche il legislatore che diede vita al D.Lgs. n. 74/2000.

⁶⁴ A tal riguardo, cfr. ASSUMMA - componente della suddetta commissione interministeriale per la riforma del diritto penale tributario - nel corso di un intervento tenuto presso la Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza in data 11 febbraio 1998: "(...) *La consapevolezza di una eccessiva diffusione delle sanzioni penali, insieme ad una eccessiva diffusione dei procedimenti penali estremamente costosi per lo Stato e con un riflesso estremamente negativo sul bilancio dell'attività del pianeta giustizia, sembra essere al fondo di questo disegno di legge e di queste proposte di modifica legislativa*".

⁶⁵ In tal senso, ad esempio, cfr. CARACCIOLI, *Il nodo valutazioni per la nuova 516*, in *Il Sole 24 Ore* del 23 dicembre 1997, pag. 16: "(...) *è stato dunque partorito, dopo mesi di lavoro il classico topolino in quanto non si tratta che di pochi principi per una legge delega il cui sbocco in termini di nuova normativa appare abbastanza problematico*"; analoghe le considerazioni di GIULIANI, *Una cambiale in bianco per la revisione dei reati*, in *Il Sole 24 Ore* del 7 gennaio 1998, pag. 17. Per un giudizio meno netto nella pubblicistica dell'epoca, cfr. GIUNTA, *Il reato tributario punta in alto*, in *Il Sole 24 Ore* del 21 dicembre 1997.

⁶⁶ A titolo meramente esemplificativo, cfr. CARACCIOLI, *Dalle contravvenzioni prodromiche ai delitti in dichiarazione*, in *Il Fisco* n. 1/98, pag. 109: "(...) *Il testo approvato consta di alcune linee guida, abbastanza concise e lacunose, ed in parecchi punti oscure. Esso certamente non sarà capace di produrre benefici effetti di deterrenza nella materia*".

Analizzando nello specifico il provvedimento, è da rilevare come, coerentemente con le conclusioni tracciate dalla prima *Commissione Tinti*, il fulcro della delega consistesse un disegno di vera e propria ridefinizione dell'illecito penale tributario. Una revisione che mirasse a collegare nuovamente l'irrogazione della sanzione criminale all'evento – “evasione fiscale”. La nota caratterizzante dello schema di legge delega, infatti, era l'abbandono della tecnica normativa che prevedeva il ricorso a contravvenzioni sanzionanti l'inadempimento di obblighi formali e contabili⁶⁷. Rifiutata la criminalizzazione dei fatti prodromici all'evasione e la conseguente anticipazione della soglia penale che ne derivava, la tutela delle ragioni erariali veniva affidata a fattispecie delittuose in cui si poneva al centro della descrizione normativa il momento della dichiarazione. Non più quindi, come avveniva nella disciplina del 1982, un copioso ricorso ad ipotesi contravvenzionali, ma esclusiva previsione di un ristretto novero di fattispecie delittuose e quindi non estinguibili a mezzo oblazione; non più elaborazione di reati cosiddetti di pericolo presunto, ma prevalente ricorso a norme incriminatrici che sanzionassero condotte tali da ledere, e non solo da mettere a rischio, il bene giuridico tutelato. Proprio il problema del bene giuridico oggetto di tutela e quello del correlato principio di offensività, del resto, costituivano da sempre un punto fondamentale della materia penale tributaria.

Sin dai primi anni di vigenza della stessa L. n. 516/1982, infatti, la dottrina e la giurisprudenza più accorte, nel tentativo di mitigare gli eccessi sanzionatori della tecnica legislativa *panpenalizzante*, avevano cercato di reperire soluzioni interpretative adeguate allo scopo⁶⁸. In tale sforzo, grande importanza veniva attribuita proprio alla corretta individuazione dell'oggetto di tutela della norma penale tributaria ed alla conseguente possibilità che taluni comportamenti, pur astrattamente conformi al dettato legislativo, potessero andare esenti da pena in quanto sostanzialmente inoffensivi in relazione all'interesse giuridico tutelato dalla norma incriminatrice⁶⁹. La riflessione operata a tal riguardo aveva condotto a rilevare come il sistema penale tributario del 1982 identificasse l'interesse dello Stato non già solo nella mera pretesa attuale dell'imposta, ma anche nell'adempimento di una serie di obblighi strumentali rispetto alla corretta percezione dei tributi⁷⁰. In tali casi, si faceva esplicito riferimento alla nozione di *trasparenza fiscale*.

Con quest'espressione si intendeva dare consistenza a quello che era un bene giuridico artificiale e secondario rispetto a quello costituzionalmente rilevante di cui all'art. 53 Cost., ancorché ad esso collegato, ma che rivestiva una non trascurabile importanza al fine d'individuare i fatti tipici delle fattispecie penali tributarie. In ultima analisi, secondo la dottrina e giurisprudenza più qualificate, l'esame delle norme incriminatrici contenute nella L. n. 516/1982 consentiva d'individuare, con riferimento all'interesse tutelato, un'evidente bipartizione. Un primo gruppo di fattispecie, fra cui si facevano rientrare essenzialmente le contravvenzioni previste dall'art. 1, era rappresentato da quei reati per i quali l'irrogazione della sanzione criminale prescindeva dall'effettività del danno all'Erario: si trattava, pertanto, di reati di pericolo presunto⁷¹. Un secondo gruppo, invece, cioè i delitti prescritti dall'art. 4, era costituito da quegli illeciti a fronte dei quali “*non si poteva prendere in considerazione solo la mera disobbedienza, ma occorreva un concreto pregiudizio per il soggetto passivo del reato,*

⁶⁷ La filosofia di fondo alla base della L. n. 516/1982 era bene espressa dalla relazione governativa al provvedimento: “(...) L'ipotesi centrale è nella criminalizzazione – come contravvenzioni o delitti, secondo la gravità dell'azione criminosa e la rilevanza dell'elemento psicologico – di quei comportamenti legati a fatti storici di facile accertamento, aventi carattere di necessaria strumentalità o propedeuticità rispetto al fatto di evasione”.

⁶⁸ Cfr. LANZI - BERSANI, *I nuovi reati tributari*, Torino, 1995, pag. 161: “(...) Da parte di alcuni autori, invero, si è cercato di circoscrivere la portata della norma ad ipotesi che pongano effettivamente in pericolo l'interesse protetto, individuando come penalmente rilevanti solo quelle condotte che possiedono una concreta capacità di alterare i dati e di rendere difficile la loro identificazione”.

⁶⁹ Sulle ipotesi di cosiddetta *tipicità apparente* della condotta conforme alla fattispecie legale, cfr. FIANDACA - MUSCO, *Diritto penale - parte generale*, Bologna, 1995, pag. 155.

⁷⁰ Cfr. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. Comm.*, 1984, I, pag. 296; MIRRI, *op. cit.*, pag. 8.; cfr. MOCCIA, *Considerazioni de lege ferenda in materia di reati tributari*, in *Rassegna tributaria* n. 1/98, pag. 120; cfr. TREMONTI, *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 a oggi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, I, pag. 650.

⁷¹ Per un'esemplificazione dei tratti principali di tale assunto dottrinale e giurisprudenziale, cfr. Cass., SS.UU., n. 13 del 8 aprile 1998.

che in questo caso, coincideva con lo Stato⁷². Da siffatte riflessioni discendeva che la normativa penale tributaria contenuta nella L. n. 516/1982 – pur finalisticamente tesa alla salvaguardia delle prerogative erariali intese nella propria complessità – in taluni casi individuava come proprio oggetto di tutela il bene strumentale della trasparenza fiscale, mentre in altri casi, mirava a proteggere più concretamente l'interesse alla corretta percezione dei tributi.

In tale contesto, il disegno di legge delega del dicembre 1997 interveniva prescrivendo che le norme incriminatrici di progettata nuova introduzione si caratterizzassero per la rilevante offensività per gli interessi dell'Erario. Tale criterio direttivo fu salutato come espressione del mutamento di direzione che si voleva imprimere al nuovo sistema penale tributario attraverso: *i)* il recupero della fondamentale categoria giuridica della offensività⁷³; *ii)* la costruzione di un'architettura sanzionatoria orientata alla tutela degli interessi patrimoniali dello Stato; *iii)* l'impiego della sanzione criminale quale *extrema ratio* da irrogare solo a fronte di fatti caratterizzati da un'oggettiva gravità (cosiddetto principio di sussidiarietà).

Coerentemente con tale prospettiva, pertanto, si affermò che la traduzione in norma di legge del suddetto criterio direttivo avrebbe dato luogo alla creazione non più di reati di pericolo ma di danno. A tal riguardo, vale la pena di osservare che questo genere di considerazioni, peraltro comuni alla pressoché totalità degli studiosi, seppure fondate sulla ratio della norma, finivano per attribuire alla stessa un significato che, in realtà, la mera espressione letterale impiegata non possedeva. Non è mancato, infatti, chi⁷⁴ ha osservato come l'espressione “*rilevante offensività per gli interessi dell'Erario*”, per sua genericità, non costituisse da sola condizione sufficiente per garantire una modifica radicale rispetto all'impostazione della L. n. 516/1982. La diversità di beni giuridici protetti che la dottrina e la giurisprudenza avevano individuato nella vigenza della *legge sulle manette agli evasori*, infatti, non escludeva che tutte le condotte considerate dalle norme incriminatrici *de quibus* fossero pur sempre confliggenti con gli interessi erariali. Data tale premessa, pertanto, la locuzione utilizzata nel corpo del d.d.l. del 19 dicembre 1997 era astrattamente idonea a ricomprendere qualsiasi comportamento antidoveroso nella materia tributaria. Sulla scorta di tali osservazioni, pertanto, taluni⁷⁵ ebbero modo di sostenere che sarebbe stato meglio specificare adeguatamente l'oggetto di tutela delle nuove fattispecie penali tributarie, identificandolo in maniera chiara e definitiva nel patrimonio statale. A giudizio di costoro, solo esprimendosi tal modo lo schema provvedimento di legge delega avrebbe potuto segnare una incontestata e netta discontinuità con il previgente sistema. Si tratta di riflessioni, corrette sotto il profilo ermeneutico e sostanzialmente condivisibili, sebbene forse non considerassero a pieno la volontà alla base del disegno di legge delega; volontà consistente nell'intento di “limitare l'intervento ai soli illeciti economicamente significativi”⁷⁶, con un esplicito abbandono di ogni velleità di criminalizzazione delle condotte non rilevanti sotto questo profilo. Tale risultato, nella logica sottesa al d.d.l., avrebbe dovuto essere conseguito mediante la statuizione di “soglie di punibilità idonee”⁷⁷. Una corretta applicazione delle stesse avrebbe evitato che fatti sostanzialmente non pregiudizievoli dell'interesse alla corretta percezione dei tributi fossero portati all'attenzione del giudice penale, concorrendo in tal modo al conseguimento dell'obiettivo della “deflazione del numero dei procedimenti”⁷⁸.

Logica conseguenza dell'impostazione dottrinale alla base della rinnovata struttura dell'illecito penale tributario era la direttiva che prevedeva la formulazione di sole fattispecie di natura delittuosa,

⁷² Cfr. LANZI - BERSANI, *op. cit.*, pag. 164.

⁷³ Cfr. art. 1, comma 2, lettere a) - e) d.d.l. 19 dicembre 1997.

⁷⁴ Cfr. Lo MONTE, *Luci (poche) ed ombre (tante)*, cit., pag. 157.

⁷⁵ Cfr. MOCCIA, *op. cit.*, pag. 114.

⁷⁶ Cfr. art. 1, comma 2, lettera b) d.d.l. 19 dicembre 1997.

⁷⁷ Cfr. art. 1, comma 2, lettera b) d.d.l. 19 dicembre 1997.

⁷⁸ Cfr. art. 1, comma 2, lettera b) d.d.l. 19 dicembre 1997.

per di più sorrette da quel peculiare atteggiamento psicologico – dolo specifico⁷⁹ – consistente nel “*fine di evasione o d'indebiti rimborsi d'imposta*”⁸⁰. I cardini di questa nuova concezione, infatti, vale a dire l'abbandono dei prodromici e spostamento della soglia di punibilità al momento della dichiarazione, ostavano concettualmente a che fossero sanzionate con la pena criminale condotte che non avevano esplicitamente di mira il fatto evasivo e quindi non recavano danno al patrimonio statale. Siffatta opzione normativa, d'altronde, portava con sé non trascurabili conseguenze.

La punibilità delle contravvenzioni indifferentemente a titolo di dolo o di colpa, infatti, agevolava non poco il compito degli organi dell'accusa nel vigore della L. n. 516/1982. Al contrario, la prospettata introduzione di sole fattispecie delittuose e l'irrelevanza a tal riguardo degli atteggiamenti meramente colposi, a parità di condizioni, avrebbero reso assai più complesso il compito degli organi dell'accusa. Non sarebbe più stato sufficiente dimostrare la realizzazione dell'evento descritto dalla fattispecie criminale, ma avrebbe rivestito fondamentale importanza la corretta ricostruzione dell'*animus* sotteso alla condotta.

8. La legge delega 25 giugno 1999, n. 205 ed il D.Lgs. n. 74/2000

Il disegno di legge delega del 19 dicembre 1997 non ebbe vita parlamentare agevole. Perse ben presto di autonomia e non andò oltre l'esame della Commissione Finanze del Senato. L'iniziativa governativa, tuttavia, non fu inutile. La materia della riforma del sistema penale in materia d'imposte dirette ed IVA, infatti, restò centro dell'attenzione legislativa e molti dei contenuti del suddetto schema confluirono, dopo complesse vicende, nel testo della Legge n. 205 del 25 giugno 1999⁸¹.

L'intervento di riforma del sistema penale tributario, così come delineato dalla L. n. 205/1999⁸², si articolava su due disposizioni normative: i) l'art. 6 che, nel delegare l'Esecutivo alla riforma dell'intero comparto criminale finanziario, introduceva fra i principi e criteri direttivi da osservare, l'abrogazione esplicita cosiddetto principio di ultrattività delle norme penali finanziarie⁸³; ii) l'art. 9 che sanciva l'attribuzione al Governo della delega all'emanazione di un provvedimento delegato con cui:

- 1) si abrogassero il titolo I della L. n. 516/1982 e tutte le altre norme incompatibili con la nuova disciplina del sistema penale tributario;
- 2) si riformulasse completamente la normativa concernente i reati in materia d'imposte dirette ed IVA⁸⁴.

⁷⁹ Il dolo specifico consiste in una finalità ulteriore che il soggetto attivo dell'illecito intende conseguire rispetto alla mera realizzazione dell'evento descritto dalla fattispecie criminale. Perché il reato si configuri, non è necessario, in ogni caso, che siffatto scopo ulteriore venga effettivamente conseguito. In maniera più ampia, cfr. FIANDACA - MUSCO, *Diritto penale - parte generale*, cit., pag. 325.

⁸⁰ Cfr. art. 1, comma 2, lettera a) d.d.l. 19 dicembre 1997; cfr. TINTI, *La riforma del diritto penale tributario*, cit., pag. 10.

⁸¹ Tale provvedimento, recante “Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario”, è stato pubblicato in G.U. serie generale n. 149 del 28 giugno 1999.

⁸² Per un'analisi a carattere preliminare dei singoli aspetti della delega nello specifico settore cfr. BRIGHENTI, *La riforma del sistema penale tributario*, in *Bollettino tributario* n. 19/99, pag. 1418; più specificamente PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. dir. pen. economia* n. 3/99, pag. 681.

⁸³ Cfr. art. 6, comma 10, L. n. 205/1999, rubricato “Leggi finanziarie, tributarie e concernenti i mercati finanziari e mobiliari”: “*La riforma della disciplina sanzionatoria per le violazioni di leggi finanziarie e tributarie è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi*”: (...) d) prevedere l'abolizione del principio di ultrattività delle norme penali tributarie”. Questa delega aveva ad oggetto l'intera materia dei reati finanziari di cui, come detto, quelli tributari in materia d'imposte dirette ed IVA costituiscono una *species*, anche se sicuramente fra le più rilevanti. L'inserimento del criterio direttivo de quo nel corpo dell'art. 6 e non nell'ambito dell'art. 9 stava a testimoniare la volontà di espungere definitivamente dall'ordinamento nazionale il principio di ultrattività e di non limitarne l'abrogazione al solo settore della tutela penale dell'imposizione diretta e dell'IVA.

⁸⁴ Cfr. art. 9, comma 1, L. n. 205/1999, secondo cui “(...) Il Governo è delegato ad emanare, entro otto mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia d'imposte dirette e sul valore aggiunto, procedendo all'abrogazione del titolo I della L. 516/82 e delle altre norme incompatibili con la nuova disciplina”; circa le modalità di esercizio della delega, cfr. art. 17, comma 1, L. n. 205/1999 secondo cui “(...) Gli schemi dei decreti legislativi di cui agli articoli 1, 9 e 10 sono trasmessi alla Camera dei Deputati ed al Senato della Repubblica almeno sessanta giorni prima della scadenza prevista per l'esercizio delle deleghe. Decorsi trenta giorni dalla data di trasmissione senza che le competenti Commissioni permanenti abbiano espresso il loro parere, i decreti possono essere adottati”. La Commissione interministeriale incaricata di redigere materialmente lo schema di decreto delegato cosiddetta Commissione Tinti ter venne nominata il 18 ottobre 1999. Di essa facevano parte 9 membri di cui 5 magistrati, 2 ufficiali della Guardia di Finanza, 1 dirigente dell'amministrazione finanziaria ed un professore universitario.

I criteri ed i principi direttivi da osservare nell'esercizio della delega erano in larga parte sovrapponibili a quelli che erano stati fissati nel disegno di legge delega del 1997.

Erano i seguenti:

- previsione di un ristretto numero di fattispecie criminose di natura esclusivamente delittuosa caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario;
- introduzione quale elemento psicologico del fine di evasione o conseguimento d'indebiti rimborsi d'imposta;
- trattamento punitivo rappresentato dalla pena detentiva da sei mesi a sei anni e con esclusione di circostanze aggravanti effetto speciale;
- previsione di delitti che avessero ad oggetto le seguenti condotte criminose:
 - i)* le *dichiarazioni* annuali fraudolente fondate su documentazione falsa ovvero su artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;
 - ii)* l'emissione di documenti falsi diretti a *consentire* a terzi la realizzazione dell'illecito di dichiarazione *fraudolenta*;
 - iii)* l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e le dichiarazioni annuali infedeli;
 - iv)* la *sottrazione* al pagamento o alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti sui propri beni o altre condotte fraudolente;
 - v)* l'*occultamento* o la distruzione di documenti contabili;
- punibilità delle condotte criminose limitata ai soli casi in cui si superassero determinate soglie di punibilità ad eccezione dei seguenti delitti:
 - i)* emissione di documenti falsi;
 - ii)* utilizzazione di documenti falsi ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione fraudolenta;
 - iii)* distruzione o occultamento di documenti contabili;
- le succitate soglie di punibilità dovevano essere articolate in maniera tale da:
 - i)* escludere l'intervento penale al sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati;
 - ii)* comportare l'intervento penale soltanto quando il rapporto tra l'entità dei componenti reddituali o del volume d'affari evasi e l'entità dei componenti reddituali o del volume d'affari dichiarati fosse superiore a un determinato valore;
 - iii)* comportare, in ogni caso, l'intervento penale quando l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi, raggiungesse, indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale, un determinato ammontare in termini assoluti;
 - iv)* prevedere nelle ipotesi di omessa dichiarazione una soglia minima di punibilità inferiore a quella prevista per i casi d'infedeltà;
- dovevano essere previste esplicitamente sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'Erario;
- si dovevano individuare meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno cagionato dal fatto evasivo;
- il soggetto che si fosse uniformato al parere reso in sede di interpello non doveva essere assoggettato a sanzione penale;
- la disciplina della prescrizione delle ipotesi delittuose di nuova introduzione doveva essere conformata a quella prescritta per le fattispecie penali comuni, salvo le deroghe espresse rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria;

- la competenza territoriale del giudice doveva essere individuata in ragione del luogo di consumazione dell'illecito e, soltanto in via sussidiaria, sulla scorta del luogo di accertamento dello stesso;
- quando uno stesso fatto materiale fosse stato sanzionato penalmente ed anche in via amministrativa, si dovevano introdurre meccanismi che dessero luogo all'applicazione della sola disposizione speciale;
- si doveva curare l'introduzione di norme tali da garantire adeguato coordinamento fra il nuovo sistema penale tributario e quello di carattere amministrativo.

I menzionati criteri direttivi tracciati dalla L. n. 205/1999 trovarono infine il proprio *precipitato* nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che, da quel momento, rappresenta la struttura portante del sistema penale in materia di imposte dirette ed IVA ancorché – come si dirà – non siano mancati numerosi interventi che – se non ne hanno radicalmente modificato l'impostazione – senz'altro ne hanno *ibridato* lo spirito e le modalità di funzionamento. Nonostante i ripetuti interventi modificativi ed integrativi, infatti, il D.Lgs. n. 74/2000 – in continuità con i criteri ispiratori tracciati dalla richiamata legge delega n. 205/1999 – concentra tuttora la tutela penale su fatti dotati di reale significatività economica e realmente dotati di offensività per gli interessi fiscali dello Stato, con la rinuncia alla criminalizzazione di violazioni formali o di proiezioni meramente sintomatiche di un danno erariale⁸⁵.

Da un punto di vista strutturale, il decreto delegato, nella sua formulazione originaria, si componeva di cinque titoli.

Il titolo I era rappresentato da una sola disposizione recante chiarimenti in ordine alla valenza di taluni termini impiegati nel corpo del provvedimento. Il titolo II rappresentava, invece, il fulcro dell'articolato. In esso, infatti, figurava la descrizione delle fattispecie incriminatrici di nuova introduzione. Esso si componeva di due capi. Il primo che accoglieva le tre ipotesi fondamentali, vale a dire i delitti correlati all'evento della dichiarazione annuale – dichiarazione fraudolenta, infedele e omessa – mentre il secondo prevedeva ulteriori fattispecie, già previste come reato dall'abrogata normativa, di cui si era ritenuto opportuno mantenere la valenza penale in ragione della particolare lesività delle condotte destinate ad integrarle – emissione di fatture per operazioni inesistenti, distruzione od occultamento di scritture contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Il titolo III dettava invece la disciplina delle pene accessorie, delle circostanze attenuanti, dell'errore sulla norma tributaria, nonché disposizioni in materia di prescrizione e competenza territoriale. Il titolo IV rivestiva poi una peculiare importanza in quanto recante l'attuazione di un principio innovativo nel settore dei reati in materia di imposte dirette ed IVA: il principio di specialità fra sanzione amministrativa e penale. Il titolo V, infine, oltre a recare l'abrogazione delle norme incompatibili con il nuovo assetto repressivo, introduceva un'esplicita previsione di depenalizzazione oltre che una modifica procedurale alla disciplina dell'impiego ai fini amministrativi tributari degli elementi acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

Sembrava che il D.Lgs. n. 74/2000 – proprio perché frutto di un *percorso* molto accidentato e dilatato nel tempo – dovesse contribuire ad attribuire finalmente stabilità all'ordinamento penale tributario. La successiva evoluzione storica si è incaricata di dimostrare, invece, come tale auspicio fosse destinato a rimanere tale.

9. Le ibridazioni *riscossive* e la perdita di uniformità del disegno originario del D.Lgs. n. 74/2000. I successivi interventi normativi

⁸⁵ Cfr. DI VIZIO, *L'evoluzione storica della normativa penal-tributaria*, in *Il nuovo Diritto penale tributario* (a cura di DI VIZIO - MAZOTTA), Milano, 2025, 9.

Nonostante l'aspirazione del legislatore di conferire al D.Lgs. n. 74/2000 la natura di un intervento di respiro organico proprio di una riforma stabile, l'originario assetto è stato ben presto oggetto di significative modificazioni legislative che ne hanno compromesso la coerenza strutturale.

Già a partire dalla metà degli anni duemila, infatti, due interventi normativi (L. 30 dicembre 2004, n. 311 e D.L. 4 luglio 2006, n. 223,) si sono discostati in modo sensibile dalle direttrici ispiratrici della riforma del 2000. La più restrittiva delimitazione dell'area di rilevanza penale degli illeciti tributari e, segnatamente, la focalizzazione sulle sole condotte di frode è stata rapidamente contraddetta dal *recupero* di fattispecie incriminatrici che identificano come proprio *fatto tipico* il semplice inadempimento tributario (l'omesso versamento di ritenute alla fonte certificate e l'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale). A tali specifici interventi di *ibridazione* dell'originaria filosofia del D.Lgs. n. 74/2000 si è, poi, aggiunta l'introduzione di una fattispecie del tutto assente anche nel vigore della L. n. 516/1982, ossia l'indebita compensazione, caratterizzata dalla finalità di repressione di condotte elusive in fase di riscossione.

In un brevissimo arco temporale, quindi, l'asse portante del D.Lgs. n. 74/2000 è stato (ri)orientato verso il contrasto degli inadempimenti in materia di riscossione (essenzialmente volontaria) finendo per rappresentare una sorta di *contenitore generico* in cui i singoli reati tributari finiscono per assumere una connotazione principalmente patrimoniale vale a dire tale da privilegiare un'offensività focalizzata sul *quantum* di evasione piuttosto che sulla modalità di aggressione del patrimonio dell'Erario. Tale approccio è confermato, ad esempio, dall'introduzione all'interno dell'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, di una nuova ipotesi delittuosa di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nel contesto della transazione fiscale.

Ma gli interventi sulla trama del D.Lgs. n. 74/2000 si sono susseguiti di fatto senza soste ed in modo sovente *ondivago*.

E così con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, il legislatore è intervenuto in maniera incisiva sia sull'ambito delle fattispecie incriminatrici che su taluni profili di ordine più generale. Quanto al primo aspetto, si è proceduto, da un lato, all'eliminazione di talune ipotesi *attenuate* precedentemente previste e, dall'altro lato, alla riduzione delle soglie di punibilità in relazione a specifici reati. Con riferimento alla parte generale, sono state introdotte o modificate diverse disposizioni rilevanti. In particolare:

- è stata disciplinata una condizione di ammissibilità al patteggiamento (art. 13-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000), tuttora vigente, consistente nell'integrale pagamento del debito tributario;
- la circostanza attenuante per estinzione del debito tributario è stata ricondotta al novero delle attenuanti comuni, perdendo così la sua originaria specialità;
- sono state limitate le ipotesi di concessione della sospensione condizionale della pena;
- si è infine intervenuti sulla disciplina della prescrizione, che, inizialmente ricondotta nel 2000 ai criteri generali di cui agli artt. 157 ss. c.p., è stata nuovamente oggetto di una deroga in senso *specializzante*, mediante la previsione di un aumento uniforme di un terzo dei termini prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

Ma dopo questi interventi ispirati ad un particolare severità repressiva, il legislatore ha poi ritenuto di dovere dare luogo ad un'opera di revisione in senso più temperato dell'apparato sanzionatorio. Ed è con tali finalità, quindi, che vanno lette le previsioni di interesse penale tributario introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Gli obiettivi qualificanti di tale intervento normativo erano i seguenti:

- l'affermata esigenza di limitare l'area di intervento della sanzione penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei

comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo;

- l'affermata necessità di riduzione delle fattispecie penali, anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità;
- l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, per garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato;
- l'attribuzione all'impianto sanzionatorio amministrativo della repressione delle condotte connotate, in linea di principio, da un disvalore minore.

E ad analoghe finalità di *mitigazione* dell'intervento penale in ambito tributario rispondeva l'intervento compiuto con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 che – nel più ampio contesto della riforma della figura dell'abuso del diritto – ha disposto la non sanzionabilità penale delle condotte elusive del contribuente.

Ma il *pendolo* dell'evoluzione penale tributaria è tornato rapidamente a spostarsi in senso antitetico.

E così con la Legge n. 157/2019 (di conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124) – in controtendenza rispetto alla precedente impostazione mitigatrice – ha segnato un ritorno a un approccio repressivo più severo nel diritto penale tributario, rafforzandone la centralità nel diritto penale dell'economia e dotandolo di strumenti più flessibili contro le varie forme di evasione.

Un approccio le cui direttrici fondamentali erano identificabili:

- nell'innalzamento delle pene edittali, anche per reati non fraudolenti, con previsione di attenuanti in alcuni casi;
- nella riduzione delle soglie di punibilità per la dichiarazione infedele;
- nell'estensione della confisca cosiddetta *allargata* a taluni specifici reati tributari;
- nell'ampliamento dei reati tributari rilevanti per la responsabilità degli enti (art. 25-*quinqüesdecies* D.Lgs. n. 231/2001).

Ma ancora una volta il legislatore non ha mancato di intervenire a stretto giro concorrendo ad attribuire al diritto penale tributario un'*aura* di incompiutezza e *carsicità* che sarebbe stato bene evitare.

10. La riforma fiscale del 2023 ed il tentativo di omogeneizzazione fra il comparto sanzionatorio amministrativo tributario e quello penale. Il D.Lgs. n. 87/2024

Nel contesto della cosiddetta riforma fiscale delineata dalla Legge n. 111/2023, infatti, non sono mancati gli interventi anche in ambito penale tributario. In particolare, il D.Lgs. n. 87/2024 ha introdotto numerose novità volte a disegnare un nuovo sistema sanzionatorio a decorrere dal 1° settembre 2024.

Ancorché l'obiettivo dichiarato dell'intervento fosse quello di incidere sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie al fine di attenuarne il carico complessivo, l'intervento non è avvenuto (se non in maniera secondaria) sulla struttura delle singole fattispecie incriminatrici ma principalmente sulla dinamica di funzionamento del sistema penale tributario e sulla correlazione dello stesso con il sistema punitivo di natura amministrativa.

Storicamente, infatti, v'è sempre stata una rigida separazione fra i due ambiti punitivi rispetto ai quali le vicende dell'obbligazione tributaria restavano sostanzialmente insensibili alle dinamiche del procedimento e del processo di natura penale-tributaria e viceversa (tant'è che la sentenza penale definitiva non faceva *stato* in ambito fiscale così come le dinamiche di definizione dell'obbligazione

tributaria non esplicitavano immediata efficacia nel comparto più propriamente criminale essendo ben possibile una differente configurazione quantitativa della stessa *imposta evasa*). Nel corso del tempo, tuttavia, questo meccanismo di reciproca separatezza ha subito numerose opacizzazioni ed ha dato luogo a più di una criticità.

Una crisi determinata da una pluralità di fattori, sui quali ci si soffermerà più avanti⁸⁶.

Articolate sono anche le innovazioni introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024 in materia di coordinamento procedimentale e processuale fra i due comparti⁸⁷.

In conclusione, nessun dubbio sul fatto che – in attuazione dei puntuali criteri direttivi di cui alla L. n. 111/2023 – il D.Lgs. n. 87/2024 si sia mosso per perseguire un mutamento di direzione rispetto alle conseguenze estreme a cui il *doppio binario* poteva dare luogo e che (non sempre raramente) rendevano il sistema punitivo nel suo complesso poco *proporzionale* ma soprattutto poco *comprensibile* (e pertanto poco accettabile) da parte dei destinatari delle misure punitive. Il tentativo non è quello di stabilire una *coattiva uniformità* ritornando a forme di pregiudizialità che il nostro ordinamento ha già conosciuto in passato (è il caso, ad esempio, della cosiddetta *pregiudiziale tributaria* di cui alla formulazione originaria della L. 7 gennaio 1929, n. 4 e non hanno sempre dato buona prova. Il sistema che emerge dalla trama della riforma, infatti, è piuttosto un ambito da *convergenze parallele* in cui tutto si tiene (o meglio si dovrebbe tenere) in un'ottica di reciproco contemperamento delle peculiarità dei due (pur autonomi) apparati punitivi. Non è un mutamento da poco rispetto al passato e solo l'esperienza futura potrà dire se il legislatore delegante abbia effettivamente vinto la propria scommessa su di una maggiore razionalità e proporzionalità della disciplina punitiva tributaria.

II. LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Le sanzioni amministrative vengono irrogate dall'Amministrazione finanziaria e comportano sempre l'obbligo di pagamento di una somma di denaro, a cui possono affiancarsi misure accessorie stabilite dalla legge.

La disciplina attuale della sanzione amministrativa tributaria è l'esito di un'importante evoluzione storica, nell'ambito della quale si è cercato di coniugare gli aspetti peculiari della materia tributaria e i principi generali della disciplina sanzionatoria, che si è sviluppata a partire dal secolo scorso fino al più recente intervento legislativo attuato con il D.Lgs. n. 87/2024.

La prima normativa compiuta in materia di violazioni tributarie è stata introdotta, come detto, con la Legge n. 4/1929 contenente "*le norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*", con la quale si è scelto per la prima volta di introdurre una *summa divisio* tra violazioni che davano luogo a reati e violazioni che generavano obbligazioni di carattere civile, dalla quale il sistema tributario non si è più discostato. Tale legge ha avuto il merito di mettere ordine al sistema degli illeciti fiscali e alle relative sanzioni e si è rivelata nella sua piena applicazione strumento di interpretazione di norme particolari e punto di orientamento. Inoltre, ha dettato norme fondamentali per l'Amministrazione finanziaria al fine di uniformare l'azione di accertamento delle violazioni e di individuazione dei trasgressori, consentendo altresì di distinguere con certezza i comportamenti costituenti reato da quelli costituenti violazione di carattere civile.

⁸⁶ Cfr. il successivo capitolo III.

⁸⁷ Il tema è approfondito nel successivo capitolo IV.

Queste ultime, che costituiscono l'antecedente storico della sanzione amministrativa, erano la pena pecuniaria e la soprattassa, volte entrambe al pagamento di una somma di denaro.

Infine, la L. n. 4/1929 ha introdotto il fondamentale principio in base al quale le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale e ha conferito agli appartenenti alla Guardia di Finanza la qualifica di polizia giudiziaria e la veste di polizia tributaria, chiamata a reprimere tutte le violazioni fiscali.

La riforma tributaria degli anni '70, avviata con la Legge n. 825/1971, ha innovato in modo radicale e strutturale sia le imposte dirette che indirette, introducendo tra l'altro il sistema della cd. auto-tassazione. In tale nuovo contesto, ha disposto analitiche previsioni sanzionatorie amministrative per le violazioni attinenti ai singoli tributi all'interno delle discipline dei tributi stessi e, allo stesso tempo, ha riconosciuto in via generale agli uffici amministrativi il potere di irrogare la sanzione pecuniaria e la soprattassa ad esito della fase di controllo. Si sono, così, generati dei microsistemi sanzionatori, localizzati all'interno delle singole leggi d'imposta e calibrati sulla disciplina sostanziale e procedimentale di ogni tributo.

Il sistema in esame è entrato in crisi negli anni '80 con l'approvazione della Legge n. 689/1981 sulle sanzioni amministrative, che ha perseguito l'obiettivo di introdurre una disciplina generale riferibile alle sanzioni irrogate dalla Pubblica Amministrazione, riconoscendo a queste ultime un quadro di riferimento di tipo penalistico. Tale legge è intervenuta operando la depenalizzazione sia di alcuni delitti che di alcune contravvenzioni nell'intento di alleggerire il carico complessivo del sistema penale. Sul piano amministrativo, ha disposto l'irrogazione delle sanzioni amministrative per tutti i reati puniti soltanto con la multa o l'ammenda e ha esteso il regime della sanzione amministrativa a tutte le violazioni previste da leggi in materia di previdenza e assistenza obbligatoria punite soltanto con l'ammenda.

In relazione alla Legge n. 689/1981 sono emersi problemi di raccordo con la disciplina della sanzione amministrativa tributaria. La L. n. 4/1929 perdeva contestualmente centralità con riferimento alla disciplina dei reati, su cui a partire dagli anni '80 erano state approvate alcune leggi specifiche finalizzate a rendere più repressivo il sistema sanzionatorio penale⁸⁸.

Alla fine del secolo scorso, il legislatore ha attuato così una totale riorganizzazione della materia, riformando le sanzioni amministrative (e poi quelle penali), nella piena attuazione di un riallineamento del sistema tributario ai principi generali del diritto sanzionatorio.

In tale ambito, si è assistito alla riforma delle sanzioni amministrative mediante l'emanazione dei D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997.

La disciplina delle sanzioni amministrative tributarie introdotta nel 1997 costituisce il quadro normativo di riferimento, tuttora vigente e modificato attraverso il D.Lgs. n. 158/2015 e il recente D.Lgs. n. 87/2024.

Con la normativa introdotta nel 1997, il legislatore ha voluto adeguare la sanzione amministrativa tributaria ai principi generali della sanzione amministrativa, come regolata dalla L. n. 689/1981. La sanzione amministrativa tributaria risulta, dunque, una tipologia di sanzione amministrativa generale.

La sanzione amministrativa generale e quella tributaria sono di tipo personalistico afflittivo poiché mutano la propria disciplina dal diritto punitivo, ferma restando però l'autonomia del settore amministrativo sanzionatorio.

Alla sanzione amministrativa e, quindi, anche alla sanzione amministrativa tributaria è stata riconosciuta una funzione teleologica di difesa dei beni pubblici e un'omogeneità funzionale alla

⁸⁸ Basti citare la legge 7 agosto 1982, n. 516, nota come "manette agli evasori", la quale, oltre a prevedere un generale inasprimento delle pene, attrasse nell'area penale un'ampia casistica di violazioni sino ad allora solo formali e cancellò la cd. pregiudiziale tributaria.

rieducazione del trasgressore, a cui consegue la non cumulabilità delle due sanzioni in capo ai trasgressori, al fine di non determinare una duplicazione della risposta punitiva.

Tale non cumulabilità è attuata attraverso il principio di specialità che regola l'applicazione della sola disposizione speciale nel caso in cui entrambe le sanzioni siano riferite alla medesima fattispecie illecita. Il principio di proporzionalità ha assunto una particolare connotazione all'interno della materia tributaria, nella quale convivono da sempre, come anticipato, sanzioni di tipo penale e sanzioni di tipo amministrativo, a cui si affiancano le obbligazioni risarcitorie e gli interessi moratori. Le sanzioni amministrative e penali sono cumulabili con le misure risarcitorie, ma non possono invece essere applicate congiuntamente.

Il principio di specialità viene giustificato nella materia tributaria dall'unicità dell'illecito fiscale, il quale si caratterizza per la presenza di un unico bene giuridico protetto e, conseguentemente, per la presenza di una sanzione tributaria come risposta alla lesione. Il bene giuridico tutelato è l'interesse a una tempestiva contribuzione, in ragione della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., a cui sono collegati il dovere al concorso alle spese pubbliche, l'interesse fiscale ad una pronta acquisizione delle entrate, il corretto funzionamento del sistema procedimentale.

Ponendo l'attenzione sui contenuti della disciplina del 1997, occorre in primo luogo evidenziare che mentre il D.Lgs. n. 472/1997 regola i principi generali della materia sanzionatoria, i DD.Lgs. nn. 471/1997 e 473/1997 contengono, invece, la disciplina sulle singole fattispecie sanzionatorie.

Uno dei principi basilari è l'irretroattività, per cui "*nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*" (art. 3, co. 1, D.Lgs. n. 472/1997). Tale principio garantisce l'autodeterminazione e la libertà dei contribuenti, ponendo il divieto di applicare una norma sanzionatoria per fatti commessi prima della sua entrata in vigore.

Il divieto di retroattività subisce due importanti deroghe a favore del trasgressore, entrambe espressamente previste nella disciplina sanzionatoria amministrativa tributaria: *l'abolitio criminis* e il *favor rei*.

La prima si realizza in caso di abrogazione della norma che prevede la fattispecie sanzionata, ossia l'ipotesi in cui un comportamento punito cessa di essere tale poiché la norma sanzionatoria viene abrogata e non viene sostituita da una nuova disposizione sanzionante la stessa condotta. In tali casi, l'art. 3, co. 2, D.Lgs. n. 472/1997 dispone che, se la sanzione è stata irrogata con provvedimento definitivo, si estingue soltanto il debito residuo e non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.

Il principio del *favor rei* ricorre, invece, nell'ipotesi di successione di norme nel tempo e prevede che, 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. Un limite all'applicazione della norma più favorevole è rappresentato dal consolidamento della condanna del trasgressore, che si realizza con la definitività del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Il trattamento sanzionatorio più mite, ai fini dell'applicazione di tale principio, va riscontrato in concreto, non raffrontando in astratto le due norme sanzionatorie, ma verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore⁸⁹.

Inoltre, la sanzione amministrativa tributaria si qualifica come di tipo personale e come tale non è trasmissibile agli eredi. L'art. 8 D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che "*l'obbligazione per il pagamento della sanzione non si trasmetta agli eredi*" con l'effetto che, verificatosi il decesso del contribuente, nessuna somma a titolo di sanzione può essere richiesta agli eredi e ciò vale per tutte le imposte,

⁸⁹ Su tale ultimo principio si rinvia, per gli approfondimenti, al successivo capitolo XI.

per tutte le tipologie di sanzioni e a prescindere dalle vicende procedimentali che hanno interessato le medesime.

Il principio di personalità permea la disciplina della sanzione e rileva nel momento di imputazione dell'illecito, nei criteri di determinazione della sanzione e negli istituti che incidono sulla misura della stessa. Per irrogare la sanzione, oltre alla verifica dell'imputabilità e della colpevolezza, è necessario verificare che non ricorrano le cause di non punibilità di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 472/1997. Si tratta di fatti in presenza dei quali viene meno la rimproverabilità del comportamento del trasgressore e quindi la necessità di punirlo. Tra le cause di non punibilità emergono la forza maggiore, l'errore sul fatto non determinato da colpa, l'*ignorantia legis* scusabile e l'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni. Quest'ultima causa di non punibilità, tipicamente tributaria, determina il venir meno della punibilità del trasgressore qualora ricorra una disposizione normativa oggettivamente oscura dovuta a una carenza strutturale dell'ordinamento giuridico valutabile obiettivamente.

Tra le altre cause di esclusione della punibilità tipicamente tributarie vi è anche l'espressa previsione della non sanzionabilità delle violazioni, se realizzate attraverso le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo criteri contabili o attraverso valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima. Inoltre, si esclude la colpa per le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il 5%; in questo modo, viene delineata una zona di tolleranza in caso di scostamenti tra le valutazioni effettuate e i valori accertati.

Infine, non sono punibili le violazioni formali, definite come quelle che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta.

Per i casi in cui l'illecito sia commesso da più soggetti, è recepita la disciplina penalistica del concorso di persone, con la conseguenza che ciascun soggetto risponde personalmente della sanzione. Tuttavia, nel caso in cui gli illeciti siano commessi nell'esercizio di un'attività di consulenza e di assistenza fiscale che comporta la soluzione di questioni di speciale difficoltà, rientranti nell'attuale ambito di applicazione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, si applica un'attenuazione che prevede specifiche limitazioni di responsabilità.

In merito alla determinazione delle sanzioni, posto che il tipo di sanzione da applicare dipende dalla maggiore o minore pericolosità delle condotte poste in essere dal contribuente, sono previste sanzioni amministrative tributarie sia in misura fissa sia in misura variabile, da definirsi di volta in volta sulla base di alcuni parametri. La maggior parte delle sanzioni sono di quest'ultimo tipo e vengono determinate in misura proporzionale al tributo evaso ovvero soltanto tra un minimo e un massimo fissato dalla norma. La misura della sanzione tra un minimo e un massimo deve essere effettuata sulla base dei criteri di stampo penalistico di cui all'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997, in particolare tenendo conto dei seguenti elementi: la gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente; l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze; la sua personalità; le sue condizioni economiche e sociali e i precedenti fiscali.

La determinazione della misura delle sanzioni è soggetta poi all'applicazione della disciplina della recidiva, del ravvedimento operoso e del concorso di violazioni, qualora ne ricorrano gli elementi.

La sanzione amministrativa tributaria è irrogata all'esito di un procedimento, con un atto amministrativo emesso dall'Amministrazione finanziaria o dall'ente competente all'accertamento del tributo. Sono previsti tre tipi di procedimenti di irrogazione delle sanzioni: due di irrogazione immediata e uno di contestazione-irrogazione.

Il primo procedimento di irrogazione immediata è utilizzabile nei casi di sanzioni collegate al tributo e consente l'emissione di un avviso di irrogazione delle sanzioni contestuale a quello di accertamento. L'atto di irrogazione è distinto nei contenuti e deve recare al suo interno, a pena di

nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni, dei minimi edittali previsti dalla legge per ogni violazione. In questi casi, il procedimento di irrogazione delle sanzioni segue quello di accertamento dei tributi ed è ammessa la definizione in via breve della pretesa sanzionatoria con il pagamento pari ad un terzo della misura della sanzione irrogata.

Il secondo procedimento di irrogazione immediata prevede la possibilità di iscrivere a ruolo direttamente le sanzioni per ritardato o omesso versamento dei tributi, anche risultanti dai procedimenti di liquidazione delle dichiarazioni. In tali casi, non è consentito definire la contestazione in via breve.

La disciplina del procedimento di contestazione-irrogazione si caratterizza per la maggiore garanzia nelle previsioni e prevede la partecipazione difensiva del contribuente. Inoltre, separa la fase dell'accertamento da quella sanzionatoria, garantisce la trasparenza e l'imparzialità dell'attività amministrativa di irrogazione delle sanzioni.

Per alcuni tipi di sanzioni, i termini per la notifica dell'atto di contestazione-irrogazione (che decorrono dalla constatazione della violazione) sono più brevi rispetto alla fattispecie generale e il termine di decadenza di un anno per l'emissione dell'atto di irrogazione delle sanzioni a seguito della presentazione delle memorie difensive è dimezzato a sei mesi.

L'intervento successivo alla disciplina del 1997 è stato attuato con il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 che ha apportato una revisione al sistema sanzionatorio tributario secondo criteri di tassatività e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. In particolare, la revisione del sistema sanzionatorio si è concentrata su tre settori: sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, imposte sul valore aggiunto e riscossione dei tributi, di cui al D.Lgs. n. 471/1997; disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie, di cui al D.Lgs. n. 472/1997; disposizioni sanzionatorie innovative o modificative di fattispecie contenute nei predetti decreti, nonché di illeciti rilevanti ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA.

L'obiettivo che ha mosso il legislatore è stato graduare la risposta sanzionatoria, riducendo le sanzioni anche per gli illeciti di più lieve disvalore. Ad esempio, in caso di omessa dichiarazione, la sanzione è stata proporzionata al ritardo nell'adempimento con l'effetto che se la dichiarazione viene presentata entro il termine della dichiarazione dei redditi successiva, la sanzione base è ridotta della metà. Nei casi di condotte fraudolente, invece, la sanzione viene aumentata del 50% ed è stata introdotta una riduzione di un terzo della sanzione base nel caso in cui la maggiore imposta accertata o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta o al credito dichiarato.

La riforma del 2015 ha, inoltre, approntato una più marcata definizione delle fattispecie di elusione e di evasione fiscale e delle relative sanzioni⁹⁰, ha operato una revisione del regime della dichiarazione infedele per un equo rapporto tra sanzione e gravità dei comportamenti e ha convertito in euro l'ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in lire.

La riforma ha mostrato poi una particolare attenzione al principio del *favor rei* nell'intento di tutelare il contribuente da sanzioni ingiuste o sproporzionate. Infatti, è stato fatto salvo quanto previsto dall'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997 in merito all'applicazione della norma più favorevole nei casi di successione di leggi nel tempo ed è stata introdotta l'ulteriore precisazione per cui negli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016 vengano esposte le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del *favor rei*. Ciò anche alla luce del fatto che l'Amministrazione finanziaria, nel determinare la sanzione da applicare, tiene conto di tutte le circostanze del caso

⁹⁰ Il D.Lgs. n. 158/2015 era stato preceduto dal D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 che ha introdotto nello Statuto del contribuente l'art. 10-*bis*, cioè la norma che definisce l'abuso del diritto in ambito tributario.

concreto e verifica gli effetti dell'applicazione delle sanzioni in rapporto alla condotta posta in essere dal trasgressore.

Sulla base di tali disposizioni, è stato riconosciuto al contribuente il diritto a ottenere il ricalcolo delle sanzioni in base al *favor rei*, presentando una semplice istanza, fermo restando il limite della definitività del provvedimento di irrogazione che impedisce di applicare la pena meno gravosa. In tale contesto, l'Ufficio che riceve una richiesta di ricalcolo della sanzione comunica l'esito evidenziando le misure più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni. Inoltre, per gli atti notificati dal 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nel 2016, è stato riconosciuto al contribuente il diritto di usufruire della definizione agevolata con riduzione a un sesto delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate, in quanto l'agevolazione ex art. 15, co. 2-*bis* D.Lgs. n. 218/1997 era ancora in vigore alla data di emissione dell'atto. Per gli atti pendenti, invece, nel caso in cui la sanzione sia stata abolita, l'Ufficio emette un nuovo atto e ne dà comunicazione all'interessato e all'organo giudicante. Nel caso in cui vi sono i presupposti per l'applicazione della sanzione più favorevole, gli uffici effettuano il ricalcolo delle sanzioni irrogate, direttamente o su richiesta di parte.

Da ultimo, il legislatore è intervenuto sul sistema sanzionatorio tributario mediante il D.Lgs. n. 87/2024 che ha introdotto numerose novità volte a disegnare un nuovo sistema sanzionatorio, in vigore dal 1° settembre 2024. L'obiettivo perseguito è quello di incidere ancora una volta sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie al fine di attenuarne il carico e ricondurle ai livelli esistenti negli altri Paesi europei, garantendo al tempo stesso l'effettiva applicazione delle sanzioni. La strada intrapresa dal Governo è, infatti, volta a costruire un sistema più equo e giusto a vantaggio di cittadini e imprese anche attraverso un avvicinamento delle sanzioni ai parametri europei.

In particolare, il D.Lgs. n. 87/2024 ha attuato un bilanciamento delle sanzioni tributarie attraverso la riduzione delle misure edittali per quel che concerne le imposte sui redditi, l'IRAP e l'IVA e ha apportato importanti modifiche al D.Lgs. n. 472/1997 con particolare riferimento ai criteri di determinazione delle sanzioni.

Per quel che qui interessa, il Decreto è, in primo luogo, intervenuto direttamente sul D.Lgs. n. 471/1997 con modifiche che hanno inciso nella maggior parte dei casi su una rimodulazione quantitativa delle sanzioni. Si segnala, infatti, a titolo esemplificativo, che la sanzione di omessa presentazione della dichiarazione, che prima era prevista dal 120% al 240%, è stata rideterminata in misura fissa pari al 120%; nel caso di infedele dichiarazione, invece, la sanzione originariamente prevista dal 90% al 180% è adesso determinata nella misura fissa del 70%. È stata così eliminata la forbice tra sanzione minima e sanzione massima. Interventi analoghi comprendono sia le violazioni in tema di imposte sui redditi e IRAP, sia quelle dei sostituti di imposta e in materia di imposte sul valore aggiunto.

Specifiche disposizioni sono ulteriormente dettate per l'omessa dichiarazione: se non sono dovute imposte, le sanzioni ordinariamente previste potranno essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; inoltre, nei casi in cui la presentazione venga presentata tardivamente, ma entro i termini di accertamento e comunque prima dell'avvio di attività di controllo, la sanzione applicabile sarà quella prevista per l'omesso versamento, aumentata del triplo (quindi pari al 75%). Nel caso in cui emerga un'infedeltà con riferimento alla dichiarazione integrativa presentata dal contribuente, la sanzione applicabile sarà pari al 50%.

Per fattispecie di utilizzo di documentazione falsa, per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente è previsto un trattamento sanzionatorio più severo rispetto al passato: da una parte si prevede, infatti, che l'aumento della sanzione previsto dal comma 3 dell'art. 1 D.Lgs. n. 471/1997 potrà essere "dalla metà al doppio" con aumento della sanzione che spazierà dal 105% al 140%, dall'altra parte viene meno la previsione di aumento nel caso di omessa o infedele dichiarazione di redditi prodotti all'estero.

Accanto alla revisione degli importi delle sanzioni, si prevede all'art. 2 D.Lgs. n. 471/1997, per le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, che ove le ritenute relative ai compensi, agli interessi e ad altre somme benché non dichiarate siano state interamente versate, si applica la sanzione da 250 a 2.000 euro⁹¹ nonché una sanzione di 50 euro per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione presentata o che avrebbe dovuto essere presentata.

Nell'ambito delle frodi IVA, la riforma del 2024 interviene con un aumento sanzionatorio nel caso di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti o altra documentazione falsa soltanto a carico del cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei cui confronti sia dimostrata la compartecipazione alla frode.

Infine, in materia di esportazioni viene introdotta una sanzione ridotta a carico degli operatori economici che effettuano operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione d'intento, fermo restando l'obbligo di pagamento del tributo.

La rimodulazione al ribasso delle sanzioni edittali coinvolge anche crediti inesistenti o non spettanti mediante un coordinamento con le modifiche al D.Lgs. n. 74/2000 e la riduzione al 25% della sanzione per l'utilizzo di un credito d'imposta non spettante. Qualora il credito utilizzato sia, invece, inesistente oppure manchi in tutto o in parte il presupposto costitutivo, la sanzione sarà applicata nella misura del 70% con previsione di aumento dalla metà al doppio nei casi in cui lo stesso credito si fondi su rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti falsi materialmente o ideologicamente, con simulazioni o con artifici⁹².

In merito invece alle modifiche apportate al D.Lgs. n. 472/1997, merita segnalare la previsione di cui all'art. 2, comma 2-bis, confluita nell'art. 10 del testo unico n. 173/2024 relativo alla *"Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie"*.

Prima della riforma attuata con il D.Lgs. n. 87/2024, il principio generale della personalità delle sanzioni amministrative era enunciato all'art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997.

Rispetto a tale disposizione, la norma che affermava la responsabilità "esclusiva" delle società con personalità giuridica, introdotta con l'art. 7 del D.L. n. 269/2003, veniva intesa come deroga o eccezione al principio generale. Siffatta relazione tra i due enunciati discendeva direttamente dal disposto del comma 3 del medesimo art. 7, secondo cui *"Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili"*.

Con riferimento espresso al citato comma 3, la Corte di Cassazione, sia pure con orientamenti non univoci, ha fatto applicazione del *"principio generale"* di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997 in numerosi casi, aprendo alla responsabilità dell'amministratore anche quando egli abbia tratto vantaggio dalla violazione (Cass. n. 26590/2023).

La recente riforma sembra aver modificato il quadro normativo di riferimento. Benché la responsabilità personale sia tuttora affermata all'art. 1, comma 2, del testo unico n. 173/2024 (*"La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione"*) e il principio della responsabilità esclusiva della società sia enunciato al successivo art. 10, sembrerebbe che le due affermazioni, già in rapporto di eccezione a regola, siano ora parallele.

Ciò in quanto la norma dell'art. 7, comma 3, del D.L. n. 269/2003, in cui si innestano le aperture della Corte di Cassazione, non è stata riproposta. Non solo, ma al citato art. 10 è stato aggiunto il seguente periodo: *"Se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica di cui al primo periodo sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del"*

⁹¹ In proposito andrebbe chiarito l'ambito di applicazione di tale aggiunta che, in apparenza tautologica, di fatto si presta ad escludere la sanzione proporzionale anche quando, a seguito di controllo, il contribuente abbia regolarizzato l'omesso versamento avvalendosi del ravvedimento operoso. Con la conseguenza che la sanzione per omesso versamento finisce per assorbire la più pesante sanzione proporzionale prevista per l'omessa dichiarazione. Analoga disposizione non è riproposta per l'infedele dichiarazione. Non è agevole comprenderne i motivi.

⁹² Sul tema si rinvia al successivo capitolo VI.

soggetto che ha agito per loro conto". Si potrebbe ritenere che questa norma abbia introdotto una deroga al principio (elevato a rango di principio generale) "*di cui al primo periodo*", con la conseguenza che le aperture alla responsabilità dell'amministratore enucleate dalla Corte Cassazione, fatta eccezione per le società fittizie o interposte, sembrano ora meno proponibili.

L'obiettivo di costruire un sistema sanzionatorio delle violazioni tributarie improntato ai principi di proporzionalità e di offensività trova ora espressa previsione al comma 3-*bis* dell'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997 e si estrinseca in numerosi interventi di modifica volti ad attenuare la reazione dell'ordinamento nei confronti di quelle condotte caratterizzate da una minore offensività in concreto. In tale contesto, è stata inserito il nuovo comma 5-*ter* dell'art. 6 D.Lgs. n. 472/1997 che esclude la punibilità del contribuente, il quale, osservando le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, provvede entro i successivi 60 giorni dalla data di pubblicazione delle stesse alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia stata causata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Nell'ottica di adeguamento ai nuovi principi fondanti la disciplina sulle sanzioni, si prevede la possibilità di abbattimento fino a un quarto della misura edittale laddove vi sia una manifesta sproporzione tra condotta contestata e sanzione; di contro, qualora ricorrano delle circostanze di particolare gravità della violazione, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile potrà essere aumentata fino alla metà.

All'esito di questa disamina introduttiva, volta a ripercorrere le tappe del processo evolutivo che ha condotto al sistema sanzionatorio amministrativo tributario oggi vigente, si può preliminarmente osservare che il legislatore, in linea generale, si sia mosso nell'ottica di tutelare il contribuente da sanzioni sproporzionate, avendo costantemente riguardo anche alla situazione concreta da cui è sorto un comportamento fiscalmente illecito.

A tal proposito, si evidenzia come la finalità della riforma del 2024 sia quella di attuare una semplificazione del sistema sanzionatorio tributario e attenuare la risposta sanzionatoria nei casi in cui appaia più evidente, sul piano pratico, l'eccessiva afflittività della sanzione stessa.

Purtuttavia, da questo scenario emerge che le modifiche e le disposizioni di nuova introduzione hanno ridisegnato un sistema notevolmente diverso da quello originariamente previsto, nonché da quello attualmente vigente. Invero, sembra opportuno ribadire che gli illeciti amministrativi in materia tributaria costituiscono una categoria a sé ancora punita con sanzioni non risarcitorie ma repressive in conseguenza della loro particolare disciplina, le cui complessità e criticità, che costituiscono l'oggetto del presente approfondimento, non trovano ancora un assetto concretamente stabile ed equilibrato.

III. LA RAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO E PENALE E L'ADEGUAMENTO AL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM

1. Il principio del "doppio binario" nel sistema sanzionatorio tributario italiano e la sua crisi. L'esigenza (avvertita in modo crescente) di una riforma e l'intervento prefigurato dalla legge delega per la riforma del sistema fiscale del 2023 (L. n. 111/2023)

Per apprezzare le ultime evoluzioni del *ne bis in idem* in ambito criminale tributario un po' di storia si impone. Il rapporto fra i due comparti dell'ordinamento punitivo in materia di imposte dirette ed IVA (quello amministrativo e quello criminale), infatti, non è sempre stato omogeneo e tuttavia da tempo (almeno dall'introduzione del *nuovo* c.p.p. del 1988 ed in particolare dell'art. 654 c.p.p.) le *regole del*

gioco erano chiare e si muovevano lungo la direttrice che – con una metafora *ferroviaria* – si è tuttora soliti definire come *doppio binario*⁹³; vale a dire una rigida separazione (almeno da punto di vista concettuale) fra i due ambiti punitivi rispetto ai quali le vicende dell'obbligazione tributaria (anche i profili sanzionatori) restavano sostanzialmente insensibili alle dinamiche del procedimento e del processo di natura penale-tributaria e viceversa (tant'è che la sentenza penale definitiva non faceva *stato* in ambito fiscale così come le dinamiche di definizione dell'obbligazione tributaria non esplicitavano immediata efficacia nel comparto più propriamente criminale essendo ben possibile in astratto finanche una differente configurazione quantitativa della stessa imposta evasa)⁹⁴.

Questo meccanismo di reciproca separatezza, tuttavia, ha subito nel corso del tempo numerose opacizzazioni ed ha dato luogo a più di una criticità tant'è che – con sempre maggiore insistenza – si è iniziato ad evocare da parte degli studiosi di un vero e proprio *tramonto* del principio del *doppio binario*⁹⁵. Una crisi determinata da una pluralità di fattori fra cui tuttavia ne emergevano (almeno) due che nel corso del tempo hanno assunto un rilievo prioritario. Il primo fattore è stata la circostanza che – con l'avvento del sistema dei cosiddetti delitti dichiarativi introdotto dal D.Lgs. n. 74/2000⁹⁶ – il *thema decidendum* ha finito per diventare sostanzialmente comune ai due ambiti punitivi: in particolare la definizione dell'imposta evasa è divenuta tanto il fulcro delle vicende accertative (e dell'eventuale successivo processo tributario) quanto l'oggetto della repressione criminale-tributaria. Un cambio di paradigma significativo rispetto all'impostazione della previgente L. n. 516/1982⁹⁷ la quale – focalizzata sulla repressione delle cosiddette fattispecie prodromiche all'evasione in senso proprio – evitava (almeno in astratto) palesi fenomeni di *sovrapposizione* e consentiva al *doppio binario* un'operatività concreta sicuramente meno contraddittoria in sé. In ultima analisi, non si erra dicendo che – di fatto – è la *filosofia* stessa del D.Lgs. n. 74/2000 (come integrato – spesso in modo convulso ed incoerente⁹⁸ – negli anni successivi alla sua emanazione) che recava in sé il *germe della crisi*. Un secondo importante fattore di criticità, tuttavia, era individuabile senz'altro nell'evoluzione giurisprudenziale (sia a livello italiano che sovranazionale) in materia di cosiddetto *ne bis in idem*⁹⁹; una situazione che ha reso sempre meno accettabile dal punto di vista concettuale talune estremizzazioni di quella potenziale duplicazione punitiva (amministrativa e penale) che è in

⁹³ Efficace e condivisibile la ricostruzione dell'evoluzione storica della normativa penale tributaria (con il passaggio dal sistema di *pregiudiziale tributaria* sancito dall'art. 21 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 al cosiddetto *doppio binario*) come tracciato da DI VIZIO, *L'evoluzione storica della normativa penal-tributaria*, in AA.VV. (a cura di Di Vizio – Mazzotta), *Il nuovo Diritto penale tributario*, Milano, 2025, p. 1 e ss. (si vedano in particolare pag. 6-7).

⁹⁴ In proposito e sulla *crisi d'identità* dell'illecito fiscale cfr. DI SIENA, *L'illecito fiscale e la sua crisi d'identità. Riflessioni sul futuro della disciplina sanzionatoria amministrativa a margine delle recenti modifiche normative in tema di reati tributari*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020.

⁹⁵ Sul progressivo appannamento (se non sulla vera e propria crisi) del principio del *doppio binario* in ambito sanzionatorio tributario anteriormente agli interventi di riforma in attuazione della L. 111/2023 si rinvia alle riflessioni di MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in Riv. dir. trib., 2013, III, p. 269 e ss.; PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in Riv. dir. trib., 2014, I, p. 29; DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in Rass. trib., 2017, p. 436; BASILAVECCHIA, *No man's land, La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023, p. 65. Per un primo commento circa il modificato approccio desumibile dal D.Lgs. n. 87/2024 cfr. DI SIENA, *Le convergenze parallele di obbligazione e repressione*, in AA.VV., *I controlli del Fisco*, Milano, 2024, p. 61.; GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in Riv. dir. trib. Online, 20 aprile 2024. Sui criteri di natura penale cfr. FLORA, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in Dir. pen. proc., n. 11/2023.

⁹⁶ Sulla disciplina del D.Lgs. n. 74/2000 la letteratura è amplissima. A mero titolo esemplificativo cfr. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000; CARACCIOLI - GIARDA - LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria, Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n.74*, Padova, 2001; DI AMATO – PISANO, *Trattato di diritto penale dell'impresa, Vol. 7: I reati tributari*, Padova, 2002; PERINI, *Reati tributari*, in Dig. Disc. Pen., vol. VI agg., Torino, 2013, p. 477 e ss.; MUSCO – ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021.

⁹⁷ Sulla struttura della L. n. 516/82, solo a titolo esemplificativo, cfr. DELL'ANNO – TITO, *I reati in materia di Imposte Dirette e IVA*, Milano, 1992; in *terminis* anche FLORA, *La legge penale tributaria*, in Digesto pen., VII, Torino, 1993, p. 384 e ss.

⁹⁸ Prova ne siano le riflessioni di FLORA, *La tela di Penelope della legislazione penale tributaria*, Riv. trim. dir. pen. ec., 2017, p. 479.

⁹⁹ Sul principio del *ne bis in idem* e sulla sua evoluzione giurisprudenziale la riflessione dottrinale è. Una sintesi aggiornata (con uno sguardo specifico alla materia penale tributaria) è quella pubblicata nel 2025 da CORVAGLIA, *La (vecchia) sfida del ne bis in idem nel (nuovo) diritto penale tributario: sperimentazioni normative, responsabilità degli enti e criticità del doppio binario*, in www.giurisprudenzapenale.com.

ultima analisi il fisiologico *milieu* di riferimento per il concreto dispiegarsi del principio del *doppio binario*¹⁰⁰.

È a fronte di tale crisi, quindi, che la legge delega per la riforma fiscale (*id est* la L. n. 111/2023) è intervenuta in maniera significativa con l'obiettivo di introdurre – se non una situazione di totale uniformità e/o pregiudizialità fra i due ambiti – quanto meno una tendenziale convergenza fra gli stessi con riguardo a taluni profili essenziali. Ed è in tal senso, quindi, che vanno intesi i criteri direttivi fissati *in parte qua* dalla L. n. 111/2023 poi trasfusi nell'ordinamento dal D.Lgs. n. 87/2024; dei criteri che tracciavano un sistema che, pur in maniera articolata, doveva rappresentare nelle aspirazioni del legislatore delegante – se non un vero e proprio *unicum omogeneo* e connotato da forme di pregiudizialità come accadeva nel vigore della *pregiudiziale tributaria*¹⁰¹ di cui all'art. 21 della L. n. 4/1929 o ancora forme di efficacia vincolante come sancito dall'art. 12 della L. n. 516/1982 (poi superato dall'art. 654 c.p.p.) – quanto meno un *perimetro comune*. Un *perimetro comune* in cui le vicende dell'obbligazione tributaria e quella della repressione penale tributaria fossero tendenzialmente in grado di *convergere* così da determinare anche un trattamento punitivo complessivo *proporzionale* e da escludere, al tempo stesso, una potenziale strutturale duplicazione sanzionatoria¹⁰².

2. La ratio degli specifici principi contenuti nella L. n. 111/2023

È pertanto alla luce dell'avvertita esigenza di mitigare il rischio di un'estremizzazione del *bis in idem* punitivo connesso al menzionato regime di *doppio binario* che la legge delega per la riforma fiscale ha prescritto di rivedere i rapporti tra il processo penale ed il procedimento ed il processo di natura tributaria. E lo ha fatto essenzialmente in attuazione di due principi. Per un verso il già evocato criterio del *ne bis in idem* che presuppone l'obiettivo di escludere che il medesimo fatto storico possa essere punito due o più volte (tipicamente sia dal punto di vista amministrativo che penale)¹⁰³; per altro verso, il principio della *proporzionalità* che implica (*inter alia*) che la reazione complessiva approntata dall'ordinamento debba essere *misurata* e *coerente* rispetto alla gravità dell'offesa apportata dall'agente con la propria condotta¹⁰⁴.

¹⁰⁰ In tema di *ne bis in idem* la giurisprudenza della CEDU ha più volte valorizzato l'esigenza di evitare duplicazioni repressive sugli stessi fatti nonché l'opportunità di scongiurare l'ipotesi che – con un'espressione richiamata anche nella dottrina più autorevole – un secondo giudizio si traduca di fatto in una *seconda possibilità* per lo Stato in violazione della certezza del diritto.

¹⁰¹ Tale istituto (poi abrogato dalla L. n. 516/1982) prevedeva la sospensione dell'azione penale in materia di imposte dirette fino al definitivo accertamento (anche in sede giudiziale) dell'imposta evasa e delle consequenziali soprattasse.

¹⁰² In tal senso cfr. art. 20 della L. n. 111/2023. Per quanto di specifico interesse in questa sede rileva in particolare modo il criterio direttivo fissato al comma 1 numero 3) secondo cui si sarebbero dovuti *rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale*.

¹⁰³ Il riferimento al *ne bis in idem* era esplicito nel corpo stesso della legge delega come dimostrato dall'art. 2, comma 1, lettera a), n. 1) della L. n. 111/2023 secondo cui l'attuazione dei criteri direttivi avrebbe dovuto comportare un *completo adeguamento al principio del ne bis in idem*.

¹⁰⁴ In realtà le modifiche introdotte nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000 in forza della L. n. 111/2023 non hanno avuto modo di introdurre un'esplicita previsione dedicata alla *proporzionalità*. Al tempo stesso, tuttavia, è indubbio che tale principio – sempre più centrale anche nell'analisi fatta dalla giurisprudenza tanto nazionale quanto sovranazionale (in proposito è senz'altro esemplificativo l'*iter* argomentativo della sentenza n. 46 del 2023 della Corte costituzionale) – sia ormai giudicato dalla dottrina di essenziale importanza per un assetto bilanciato del sistema punitivo nel suo complesso (in tal senso, *exempli causa*, cfr. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in Riv. trim. dir. trib., 2023, p. 527 e ss.; SALVATI, *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in Riv. dir. trib. on line, 21 marzo 2023); DI SIENA, *La proporzionalità della sanzione tributaria in una recente sentenza penale. Amnesie applicative circa il principio di specialità e spunti interpretativi nelle more della prossima riforma tributaria*, in Riv. dir. trib. on line 21 dicembre 2023. Tutto ciò, pertanto, ha condotto il legislatore del D.Lgs. n. 87/2024 ad attribuire un ruolo rilevante al criterio di proporzionalità che – pur non trovando un proprio esplicito riconoscimento in termini di *rubricazione normativa* – rappresenta uno degli assi portanti della riforma. E ciò – si badi bene – non solo in termini di apprezzamento del potenziale *carico sanzionatorio* ma anche in una prospettiva di coordinamento fra procedimenti e processi di natura amministrativa e penale riguardanti il medesimo fatto storico.

È perciò come una concreta attuazione del combinato disposto dei due citati principi che devono essere apprezzate le modifiche normative che hanno condotto all'introduzione nel D.Lgs. n. 74/2000 dell'art. 21-*bis*¹⁰⁵ (trasposto poi nell'art. 119 del Testo Unico della Giustizia Tributaria in vigore dal 1° gennaio 2026). Una norma secondo cui “*La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*”. Si tratta di un tentativo – anche abbastanza esplicito – di tentare una sorta di *omogeneizzazione* fra i due ambiti (quello penale e quello amministrativo) sancendo una prevalenza (a talune condizioni) del giudicato penale sulle dinamiche amministrative.

In particolare, il fulcro concettuale dell'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 di nuova introduzione si identifica nella *identità del fatto materiale* cioè del fatto storico nella sua essenzialità, prescindendo tanto dalla sua qualificazione giuridica quanto dall'identità dei mezzi di prova. Tale circostanza determina quindi il superamento della logica sottesa al citato art. 654 c.p.p. che – condizionando gli effetti *extrapenali* all'identità delle parti e alla tipologia di diritti coinvolti – precludeva ogni possibile estensione degli effetti del giudicato penale all'ambito amministrativo e legittimava risultati potenzialmente divergenti nei due comparti punitivi, ivi incluso il caso (stridente con il senso comune) di un contribuente assolto con formula piena in sede penale ma giudicato comunque responsabile di evasione e come tale sanzionabile dal punto di vista amministrativo.

Non bisogna credere, tuttavia, che l'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 abbia bandito del tutto dall'ordinamento penale tributario il *doppio binario* od abbia marginalizzato il fenomeno di potenziale concorrenza della sanzione criminale, da un lato, e di quella amministrativa (e dei relativi procedimenti e processi), dall'altro lato. Anche *post-riforma*, infatti, il fenomeno del *bis in idem* inteso come possibile concorrenza punitiva (amministrativa e penale) resta possibile. L'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, infatti, si limita ad attribuire alla migliore sede cognitiva – quella penale ove si sia celebrato il dibattimento – la centralità nell'accertamento dei fatti storici comuni ma – come si dirà – ciò non sta a significare che la decisione *penale* sia destinata *tout court* sempre e comunque a prevalere imponendosi come *unica verità*. L'obiettivo ricercato dalla riforma, infatti, non è stato quello di introdurre un sistema (per così dire) *mono-binario* ma quello di perseguire un risultato di *coordinamento* punitivo in senso lato.

E non è un caso, quindi, che la *latitudine* dell'intervento non si sia esaurita nella sola introduzione dell'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 tant'è che il D.Lgs. n. 87/2024 – al fine di attuare il richiamato principio di *proporzionalità punitiva* complessiva che rappresenta il *pendant* necessario del criterio del *ne bis in idem* – ha anche rafforzato i canali di interazione istituzionale tra pubblico ministero ed amministrazione finanziaria ed ha previsto regole di coordinamento sulla riscossione e sulla proporzionalità del carico sanzionatorio complessivo, attribuendo tale ruolo specifico a due *nuove* previsioni normative vale a dire all'art. 21, commi 2 e 2-*bis* ed all'art. 21-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000.

3. Il *ne bis in idem* “materiale” e l'identità del fatto storico nell'assetto delineato dall'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000

Come anticipato, la dinamica che presiede al rinnovato assetto normativo è solo apparentemente complessa. Il *nuovo* art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 incentra l'operatività del *ne bis in idem* sull'identità del fatto materiale, acquisendo come intangibile il dato storico desunto da un'accertata inesistenza dell'evento in sede penale dibattimentale. È noto che la sentenza di assoluzione penale pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 1, c.p.p. implica un accertamento *in positivo* dei fatti

¹⁰⁵ In proposito cfr. GIOVANNINI, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti fra processi*, in Riv. dir. trib. *on line*, 4 settembre 2024; del medesimo Autore *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in Riv. dir. trib. *online*, del 20 giugno 2024.

materiali, nel senso che il giudice valuta la sufficienza del compendio probatorio e, proprio alla luce di tale sufficienza, perviene alla conclusione che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso. Ebbene – ai sensi dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 – un siffatto accertamento dei fatti storici, per la sua pienezza e attendibilità, diviene l'unica verifica che assume rilievo anche in ambito tributario.

Assumere la materialità dei fatti come criterio unificante significa escludere logicamente esiti incoerenti nei due comparti dell'ordinamento (quello fiscale- amministrativo in senso proprio, per un verso, e quello criminale-tributario, per altro verso): i medesimi accadimenti, infatti, non possono *essere e non essere* a seconda del contesto. Si tratta, peraltro, di una conclusione del tutto coerente con l'elaborazione giurisprudenziale di matrice sovranazionale in tema di *ne bis in idem*. Come noto, infatti, quest'ultima avversa in linea di principio una *seconda possibilità punitiva* sui medesimi fatti e nel caso di sistemi a cosiddetto *doppio binario* (come è storicamente il sistema italiano), ammette una pluralità di procedimenti punitivi solo se tale pluralità sia sorretta da una connessione sufficientemente stretta fra i procedimenti e da un controllo di proporzionalità sul carico sanzionatorio complessivo.

L'apparente *semplicità* (e ragionevolezza) della regola introdotta nell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, tuttavia, non deve ingannare perché – come anticipato – l'efficacia del giudicato *extra-penale* è tutt'altro che generalizzata¹⁰⁶.

4. Il sistema del *doppio binario* e la proporzionalità complessiva del carico punitivo

Come rappresentato l'obiettivo che il legislatore della L. n. 111/2023 si è proposto non era l'abrogazione integrale del cosiddetto sistema del *doppio binario* ma una correzione dei suoi eccessi. È a tale esigenza, quindi, che risponde il citato art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 il quale impedisce che, a fronte dell'assoluzione per inesistenza del fatto, si possano *serbare in vita* pretese sanzionatorie amministrative. In modo sinergico, nel caso opposto di condanna penale, la riforma ha introdotto un meccanismo di coordinamento e di attenuazione del cumulo sanzionatorio. La disciplina della riscossione delle sanzioni amministrative tributarie, infatti, è stata rimodulata per tenere conto dell'esito del procedimento penale e della possibile responsabilità degli enti ex D.Lgs. n. 231/2001; in maniera coerente l'art. 21-ter del D.Lgs. n. 74/2000 (anch'esso introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024 in attuazione della riforma fiscale del 2023) affida all'ultimo giudice o all'amministrazione finanziaria il compito di mitigare il carico punitivo complessivo per rispettare il canone di proporzionalità.

IV. LE NOVITÀ NEI RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

1. Premessa

Il principio del cosiddetto "*doppio binario*" trova fondamento nell'articolo 20 del Decreto Legislativo n. 74/2000, il quale, al primo comma, stabilisce:

"Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione."

¹⁰⁶ Sull'argomento si rinvia al successivo capitolo IV.

Questa disposizione, di chiara matrice tributaria, si pone come espressione puntuale della regola generale contenuta nell'articolo 39 del D.Lgs. n. 546/1992, norma che individua tassativamente le ipotesi in cui il processo tributario può o deve essere sospeso. Tra queste, significativamente, non figura la pendenza di un procedimento o di un processo penale¹⁰⁷.

Se specularmente si osserva il versante penale, la logica resta immutata. Due sono invero le disposizioni che regolano la sospensione del procedimento penale:

- la prima è l'art. 3 c.p.p., relativo alle cosiddette questioni pregiudiziali, che non contempla la pendenza di un processo o procedimento tributario tra le cause legittimanti la sospensione del processo penale;
- la seconda è l'art. 479 c.p.p., rubricato "*Questioni civili o amministrative*", che non sembrerebbe ancora trovare applicazione ai processi tributari. La norma, infatti, limita la sospensione ai soli casi in cui la controversia amministrativa non imponga vincoli alla prova¹⁰⁸ della posizione soggettiva controversa. Com'è noto, il diritto tributario continua a porre tali limiti¹⁰⁹

Queste due norme rappresentano le due facce dello stesso principio: l'autonomia processuale. L'ordinamento non riconosce la necessità di un coordinamento sistemico tra i due ambiti, ciascuno retto da finalità e presupposti diversi. Il processo penale — affidato al giudice *peritus peritorum* — si fonda su un impianto probatorio rigoroso e garantista, orientato all'accertamento della verità storica e alla decisione sulla colpevolezza o innocenza dell'imputato.

Il processo tributario, al contrario, è funzionale alla ricostruzione del rapporto giuridico tra contribuente e Stato. È un processo che muove dall'accertamento di fatti economici rilevanti ai fini fiscali e che prende forma dalle risultanze dell'attività amministrativa, spesso sorretta da presunzioni; esso ha dunque lo scopo di confermare o disattendere la sussistenza dell'obbligazione fiscale contenuta nell'avviso di accertamento.

È evidente, dunque, che sebbene entrambi i procedimenti possano vertere sui medesimi fatti materiali ed avere a base un identico fatto genetico, sono sorretti da logiche e obiettivi distinti — benché parzialmente tangenti — e perciò, risultano concepiti per procedere in parallelo. L'eventualità di esiti processuali divergenti tra sede penale e tributaria è, in fondo, una conseguenza che l'ordinamento accetta consapevolmente.

Ebbene, il descritto impianto di doppio binario ha subito, con la riforma tributaria del 2024, un parziale ripensamento¹¹⁰.

Il presente contributo si propone quindi di analizzare le novità introdotte dal D.Lgs. 87/2024, con l'intento di chiarirne la portata e le implicazioni sul sistema complessivo del doppio binario.

¹⁰⁷ Per un approfondimento della dottrina: CALZOLARI, *La residua impermeabilità dell'ordinamento punitivo tributario italiano al principio del ne bis in idem*, in L'Accertamento, 2019, pag. 87; MARCHESELLI, *Tempo di pensione per il doppio binario sanzionatorio tributario*, in IPSOA Quotidiano del 18 settembre 2014.

¹⁰⁸ Al riguardo, si veda: GIARDA, *Rapporti tra processo penale e processo contenzioso tributario*, in Corr. trib., 1983, 211 ss.; RUSSO, *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1984, I, 427 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, 1984, 784-803; FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 1991, 490; Id., *Note critiche e non sui rapporti tra processo penale ed accertamento tributario*, in Giur. mer., 1986, 562-573; TESAURO, *A proposito di riforma del contenzioso tributario*, in Rass. trib., 1988, I, 433 ss.; DANESI, *Rapporti fra il processo penale ed il contenzioso fiscale: problemi aperti*, in Fisco, 1989, 1250 ss.

¹⁰⁹ Tale interpretazione potrebbe essere messa in discussione dalla possibilità di avvalersi della testimonianza scritta in sede tributaria di recente introdotta con la riforma del contenzioso tributario. La legge n. 130/2022 ha infatti modificato il quadro normativo di riferimento in tema di acquisizione delle prove testimoniali nel processo tributario emendando l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede infatti che "4. Non è ammesso il giuramento. La Corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale". Tuttavia si ritiene che tale norma continui a non essere applicata in quanto il sistema tributario in genere e, di riflesso, il processo tributario consentono in ogni caso l'utilizzo delle presunzioni ai fini della ricostruzione probatoria del reddito.

¹¹⁰ Cfr. CAPOLUPO, *Crisi del doppio binario e ritorno della pregiudiziale tributaria*, in Il fisco, n. 37/2017, pag. 3546.

2. Cenni alla normativa previgente

Sia consentito un breve *excursus* storico, utile a inquadrare con maggiore nitidezza le nuove disposizioni.

Il D.L. n. 429/1982, convertito con modifiche nella L. n. 516/1982 — nota come “manette agli evasori” — all’articolo 12 disponeva:

“In deroga a quanto disposto dall’articolo 3 del codice di procedura penale, il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio, relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale.”

La norma scolpiva due principi: da un lato, l’autonomia del processo tributario rispetto a quello penale — il c.d. doppio binario; dall’altro, una forte incidenza del giudicato penale sul giudizio tributario, attraverso il riconoscimento all’esito penale irrevocabile di un vincolo di giudicato sui fatti materiali comuni ai due procedimenti.

Questa impostazione si radicava in un processo penale allora ispirato a un modello inquisitorio, nel quale il giudice istruttore operava una ricostruzione piena e tendenzialmente incontestabile della realtà fattuale, secondo un impianto probatorio non dialettico.

L’entrata in vigore del codice di procedura penale del 1988, d’impianto accusatorio, fece emergere l’incoerenza sistemica di tale costruzione. In particolare, l’art. 654 c.p.p., nel disciplinare gli effetti della sentenza penale nel giudizio civile o amministrativo, imponeva condizioni più restrittive. La disposizione, testualmente, attribuisce efficacia di giudicato alla sentenza penale irrevocabile solo quando:

- le parti siano state coinvolte in entrambi i processi;
- si controverta sugli stessi fatti materiali;
- e, soprattutto, non vi siano limiti probatori posti dalla legge civile o amministrativa.

Proprio quest’ultima clausola si poneva in evidente contraddizione con l’art. 12 della L. n. 516/1982, che invece imponeva il vincolo del giudicato penale in sede tributaria senza condizioni. La prova tributaria, come noto, restava (e resta, a tutt’oggi) invece limitata da presunzioni e vincoli legali.

La dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritennero dunque l’articolo 12 implicitamente abrogato. Tesi poi confermata dal legislatore con l’adozione del D.Lgs. n. 74/2000, che ne decretò l’abrogazione espressa.

Ne derivò, per reazione, un assetto fondato su una netta separazione tra il giudizio penale e quello tributario. Due percorsi autonomi, ciascuno sorretto da proprie logiche e regole, legittimati a pervenire anche a conclusioni divergenti sui medesimi fatti.

Rimaneva tuttavia salva — ed è tuttora salva — la circolazione probatoria tra i due procedimenti. Il giudice, tributario o penale che sia, può valorizzare gli esiti dell’altro processo nella formazione del proprio libero convincimento, sempre nel rispetto delle regole del rito in cui si trova ad operare.

Per questa ragione, la dottrina ha efficacemente definito il rapporto tra i due binari come un sistema di “*convergenze parallele*”: distinti nei mezzi e nei fini, ma non impermeabili.

3. Il nuovo assetto dei rapporti tra i due procedimenti

Tale assetto è rimasto invariato fino all'adozione della legge delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023) che, all'art. 20, comma 1, punto 3), ha introdotto un principio di discontinuità. Nel fissare i criteri per la revisione del sistema sanzionatorio tributario — tanto amministrativo quanto penale — il legislatore ha previsto l'obiettivo di riconsiderare i rapporti tra processo penale e processo tributario. In particolare, si è stabilito che, *“nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi”*, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento.

Sulla scorta di tale delega, il D.Lgs. n. 87/2024¹¹¹ ha introdotto due disposizioni¹¹² che disciplinano, in modo speculare, i rapporti tra il procedimento penale e il processo tributario.

La prima è contenuta nel nuovo comma 1-bis dell'art. 20, rubricato *“Rapporti tra procedimento penale e processo tributario”*. La norma dispone:

“Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.”

Sul versante opposto, l'art. 21-bis — introdotto *ex novo* e intitolato *“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”* — afferma, al primo comma:

“La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.”

Si tratta, com'è evidente, di una significativa attenuazione del principio di separazione tra i due binari processuali, quantomeno nei casi in cui il processo penale si concluda con un'assoluzione piena, fondata su un dibattimento che abbia escluso l'esistenza del fatto o la sua riferibilità all'imputato.

4. L'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario

È necessario soffermarsi, innanzitutto e con particolare attenzione, sul nuovo art. 21-bis, la cui portata innovativa merita di essere evidenziata senza esitazioni.

La norma introduce, seppur con misura, una frattura nel principio del cosiddetto doppio binario. La *voluntas legis* è inequivoca: il giudice tributario, in presenza di una sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, non potrà più limitarsi a una valutazione discrezionale delle statuizioni penali. Non potrà ignorarle, né apprezzarle liberamente alla stregua di meri indizi: dovrà invece assumerle come giudicato vincolante ai fini della propria decisione.

Prima della riforma, anche una sentenza penale definitiva — sia di assoluzione che di condanna — non produceva effetti vincolanti nel giudizio tributario. Essa assumeva il rango di elemento probatorio, da interpretare e valutare secondo le regole del processo tributario. Il giudice, pertanto, era tenuto a motivare autonomamente la propria decisione, potendo anche discostarsi dalle conclusioni del processo penale, purché sorrette da congrua argomentazione. Un semplice rinvio

¹¹¹ Cfr., art. 1, lett. i) e lett. l) e lett. m) del D.Lgs. n. 87/2024; per un primo commento, cfr., CAPOLUPO, in *Il Fisco*, n. 26, 1° luglio 2024, p. 2467.

¹¹² Nuove disposizioni che, per la loro oggettiva natura di norme procedurali non soggiacciono ad alcuna disciplina transitoria, e risultano quindi direttamente applicabili ai processi in corso.

alla sentenza penale non era sufficiente; al contrario, era necessario un esame critico e motivato del suo contenuto¹¹³.

Il testo dell'art. 21-*bis* richiama, per certi versi, l'abrogato art. 12 della L. n. 516/1982. Ma con una differenza fondamentale: la nuova disposizione opera esclusivamente *in bonam partem*, come già previsto nei principi ispiratori della legge delega. In questo senso, essa riflette una scelta garantista, limitando l'efficacia vincolante della sentenza penale soltanto ai casi di assoluzione piena.

Sul piano applicativo, la norma impone precisi presupposti. L'assoluzione deve essere irrevocabile e pronunciata con la formula di cui all'art. 530, comma 1, c.p.p. — cioè “*perché il fatto non sussiste*” o “*perché l'imputato non lo ha commesso*”. Solo una simile pronuncia, resa a seguito di un dibattimento completo, consente di ritenere accertata in modo pieno l'inesistenza dei fatti nella loro materialità.

In altri termini, se il giudice penale — anche valorizzando le presunzioni semplici ammesse dall'art. 192, comma 2, c.p.p. — giunge ad escludere con certezza la sussistenza del fatto contestato o il suo collegamento soggettivo con l'imputato, tale accertamento preclude, senza possibilità di deroga, la validità del presupposto d'imposta eventualmente già affermato in sede amministrativa.

Per questa ragione, il nuovo art. 21-*bis* non menziona espressamente le sentenze emesse ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 530 c.p.p.¹¹⁴, né quelle pronunciate all'esito di riti alternativi, quali il rito abbreviato^{115 116}. Il criterio ispiratore appare analogo, ma rovesciato, rispetto a quello che giustifica l'efficacia vincolante delle sentenze di assoluzione piene: le decisioni assolutorie rese ai sensi dei commi successivi al primo, pur formalmente favorevoli all'imputato, sono generalmente collegate a situazioni di incertezza probatoria o di incompletezza istruttoria e, proprio per questo, non sempre esprimono una ricostruzione pienamente definita dei fatti materiali.

In tale prospettiva, un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità ritiene che le pronunce assolutorie fondate sull'art. 530, comma 2, c.p.p. restino estranee all'ambito applicativo dell'art. 21-*bis*, sul presupposto che soltanto l'assoluzione resa ai sensi del primo comma presupponga un accertamento pieno del fatto, idoneo a spiegare effetti vincolanti anche in altri giudizi (Cass., nn. 3800/2025, 4291/2025 e 4294/2025; in continuità con l'impostazione tradizionalmente seguita dalla giurisprudenza civile nell'interpretazione degli artt. 651-654 c.p.p., v. anche Cass., Sez. Un., n. 1768/2011).

Un diverso indirizzo, tuttavia, ha recentemente sostenuto che anche le sentenze assolutorie pronunciate ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. - quando concludano per la mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova circa la sussistenza del fatto o la sua attribuibilità all'imputato - potrebbero essere ricondotte all'ambito applicativo dell'art. 21-*bis*, valorizzando il dato letterale della formula assolutoria (Cass., nn. 23570/2024 e 23609/2024).

¹¹³ In giurisprudenza, *ex multis*, Cass., civ. Sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29204; Cass. Civ., Sez. VI, ord. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass., civ., Sez. trib., 22 maggio 2015, n. 10578.

¹¹⁴ Art. 530 cpp, commi 2 e 3: “2. Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile. 3. Se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione a norma del comma 1.”

¹¹⁵ Vedi GALIENI, *La riforma penal-tributaria “dimentica” di valorizzare l'archiviazione nel giudizio tributario*, in *Il Fisco*, n. 28, 15 luglio 2024, p. 2663.

¹¹⁶ Anche al fine di accelerare la definizione dei processi penali, il sistema giudiziario italiano consente l'instaurazione di riti alternativi rispetto al processo ordinario, con modifiche nella procedura e nelle fasi indicate, consentendo così un più celere svolgimento del processo. Naturalmente in alcuni riti consegue una riduzione di pena per l'imputato il quale accetta una definizione del processo rinunciando al contraddittorio dibattimentale.

Il processo penale si fonda sul principio in base al quale la prova deve formarsi nel contraddittorio tra le parti (Pubblica accusa e difesa): a tal fine il processo si compone di tre fasi, ossia le indagini preliminari (gestite dal Pubblico Ministero, il quale ha il compito di ricostruire i fatti e raccogliere gli elementi di prova), l'udienza preliminare e la fase dibattimentale (in cui si formano le prove che orienteranno il giudice nell'adozione della decisione).

Il contrasto interpretativo risulta, allo stato, ancora aperto e proprio la rilevanza sistematica della questione ha indotto parte della giurisprudenza a prospettare la possibile rimessione alle Sezioni Unite della Corte di cassazione.

Resta fermo, tuttavia, che esse possono (ed in verità, sono correntemente¹¹⁷), come accadeva anche prima della modifica normativa, essere valorizzate nel processo tributario alla stregua di elementi probatori liberamente valutabili.

Una volta delineata la portata innovativa dell'art. 21-*bis*, si pone inevitabilmente la questione del suo rapporto con l'art. 654 c.p.p. Quest'ultimo, come noto, condiziona l'efficacia della sentenza penale nei giudizi civili e amministrativi all'assenza, in tali processi, di limitazioni legali alla prova della posizione soggettiva controversa. Per lungo tempo, tale clausola ha giustificato l'esclusione del giudizio tributario dall'ambito applicativo della norma, in ragione dell'inammissibilità, in quel contesto, della prova testimoniale.

Tuttavia, a seguito della riforma del processo tributario, che ha introdotto la possibilità della testimonianza¹¹⁸ scritta, l'istruttoria nel processo fiscale ha acquisito maggiore apertura e dignità. A bene osservare, l'art. 21-*bis* non poggia sull'identità dei mezzi di prova, ma sull'identità del fatto materiale accertato nel giudizio penale: ed è proprio questo l'elemento dirimente. In tal senso, la norma si configura come *lex specialis* rispetto all'art. 654 c.p.p., derogando consapevolmente al suo impianto logico.

Il passaggio da una logica fondata sull'"identità dei mezzi di prova" a una centrata sull'"identità del fatto materiale" rappresenta un cambiamento concettuale rilevante. Esso si fonda sulla consapevolezza che il processo penale — che per struttura offre garanzie e profondità istruttoria — costituisce il mezzo più affidabile per accertare la verità storica dei fatti. In quest'ottica, la pretesa tributaria deve avvicinarsi quanto più possibile alla reale capacità contributiva, ricostruita attraverso l'accertamento giudiziale dei fatti nella loro concretezza. Quando tale accertamento, frutto di un procedimento dibattimentale, esclude in modo pieno e definitivo l'esistenza del fatto materiale, viene meno il presupposto stesso dell'obbligazione tributaria. Perciò, in questo specifico contesto, la specialità probatoria del procedimento tributario cede oggettivamente il passo alla maggiore attendibilità dell'accertamento penale.

Rimane aperta una questione tutt'altro che secondaria: se l'art. 654 c.p.p. possa riespandere la propria portata nel processo tributario per quanto riguarda le sentenze irrevocabili di condanna.

In altri termini, se da un lato le sentenze di assoluzione con formula piena trovano applicazione automatica nel giudizio tributario in virtù dell'art. 21-*bis*, dall'altro si può legittimamente domandare se — specularmente — le sentenze penali irrevocabili di condanna possano produrre effetti vincolanti ai sensi dell'art. 654 c.p.p.

La questione non è meramente teorica. Storicamente, la giurisprudenza aveva escluso tale applicazione, ritenendo che le limitazioni alla prova nel processo tributario ne impedissero l'operatività. Tuttavia, venuta meno — almeno formalmente — tale preclusione con l'introduzione della testimonianza scritta, il presupposto ostativo sembra oggi attenuato, se non del tutto superato.

¹¹⁷ Cfr., sul punto, CTR Lombardia, sent. N. 594/2025.

¹¹⁸ Tra le novità più significative recate dalla L. 31 agosto 2022, n.130, figura quella introdotta dall'art.4, comma 1, lett. c), che, riformulando l'art.7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, ha sostituito al divieto di prova testimoniale la prova per testimoni in forma scritta. La nuova norma, nella parte in cui prevede che il giudice "può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art.257 bis del codice di procedura civile", si colloca nel solco dell'esperienza già maturata nel processo civile, dove l'assunzione del teste in forma scritta rappresenta comunque una deroga all'assunzione in forma orale. L'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, si discosta quindi dall'art.257-*bis*, sia nella parte in cui trascura la valutazione largamente discrezionale del giudice — che nel codice di rito comune deve tener conto "della natura della causa e di ogni altra circostanza" —, prevedendo al contrario che la Corte di giustizia tributaria possa ammettere prova "ove lo ritenga necessario ai fini della decisione", sia nella parte in cui precisa che il giudice può ammettere la prova testimoniale "anche senza l'accordo delle parti".

In linea di principio, dunque, nulla osta a una lettura estensiva dell'art. 654 c.p.p., che ne consenta l'applicazione anche al giudizio tributario, purché siano rispettate tutte le condizioni poste dalla norma: tra queste, la più rilevante è che la parte che intenda giovare del giudicato penale abbia partecipato al processo in cui esso si è formato.

Qui emerge l'ostacolo più concreto: affinché l'Amministrazione finanziaria possa invocare l'efficacia della sentenza penale di condanna in sede tributaria, dovrebbe essersi costituita parte civile nel processo penale, ipotesi che nella prassi si verifica assai raramente. Di conseguenza, pur ammissibile sul piano teorico, l'applicazione dell'art. 654 c.p.p. nel caso di condanna rimane, di fatto, limitata a scenari piuttosto marginali.

5. Il recente orientamento restrittivo della giurisprudenza di legittimità sul nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000

La portata innovativa dell'art. 21-bis ha subito un deciso ridimensionamento a seguito di un orientamento recente, sviluppatosi nella giurisprudenza di legittimità attraverso pronunce¹¹⁹ che appaiono poco condivisibili. In particolare, con la sentenza n. 3800/2025 (certamente la più discussa), la Corte di Cassazione ha affermato che *“l'art. 21-bis si riferisce esclusivamente al trattamento sanzionatorio e non concerne né l'imposta né la decisione del giudice tributario in merito alla pretesa impositiva”*.

Le argomentazioni addotte a sostegno di tale interpretazione sono molteplici. Anzitutto, si è osservato che *“l'art. 21-bis trova la propria radice nei principi e nelle direttive volti alla ridefinizione del sistema sanzionatorio, sia tributario che penale”*, precisandosi che *“l'intervento riformatore si è sviluppato nel solco della disciplina sanzionatoria preesistente”*.

In secondo luogo, con riferimento al rapporto tra processo penale e processo tributario, è stato sottolineato che l'intento del legislatore – già rinvenibile nelle previsioni normative originarie – è quello di *“garantire una trattazione unitaria degli esiti sanzionatori derivanti dalla fisiologica separazione tra giudizio penale, giudizio tributario e procedimento amministrativo tributario”*, così da prevenire contraddizioni e incoerenze.

Infine, sotto il profilo letterale, si è ritenuto che la formulazione della norma – nella parte in cui estende l'efficacia del giudicato “anche” alla persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, nonché all'ente o società (con o senza personalità giuridica) nei cui confronti abbia operato il rappresentante o amministratore, anche di fatto, e ai rispettivi soci o associati – *“trova giustificazione unicamente in una chiave sanzionatoria, poiché l'accertamento dell'imposta compete al soggetto passivo d'imposta, vale a dire l'imprenditore individuale o la società, e non alla persona fisica che abbia agito per conto loro, né ai soci o associati, i quali rispondono per altre ragioni”*.

Sulla base di queste premesse, si è concluso che *“l'art. 21-bis del D. Lgs. n. 87 del 2004, secondo una lettura tanto letterale quanto sistematica, produce effetti diretti esclusivamente in ambito sanzionatorio, mentre, con riferimento all'imposta, la valutazione derivante da una sentenza penale assolutoria resta ancorata ai principi in tema di circolazione della prova, con esclusione di qualsivoglia automatica estensione al giudizio tributario”*.

In definitiva, nell'ambito del processo tributario, i fatti materiali oggetto della sentenza penale assolutoria conserverebbero rilevanza come meri elementi di prova, soggetti alla libera e autonoma valutazione del giudice, da esaminare in concorso con eventuali ulteriori elementi istruttori. Ne consegue che i medesimi fatti, ritenuti insussistenti in sede penale, possono, in casi estremi, essere

¹¹⁹ Cfr. Cass. 7 aprile 2025, n. 9157/2025; Cass. 14 febbraio 2025 n. 3800/2025.

ritenuti sussistenti nel giudizio tributario e quindi fondare una pretesa impositiva; è soltanto nella dimensione sanzionatoria – penale e amministrativa – che il fatto viene definitivamente escluso.

Le tesi della Suprema Corte sono state oggetto di severe critiche. Non è intento del presente contributo entrare nel merito delle argomentazioni della Corte: su questo si rimanda ai numerosi interventi della dottrina¹²⁰. Tuttavia, va osservato che, dall'esame dettagliato delle fattispecie oggetto della pronuncia su citata, viene in evidenza come le conclusioni tratte appaiano non solo una forzatura esegetica, ma si sostanzino, di fatto, in una vera e propria interpretazione *contra legem*, frutto di una giurisprudenza creativa.

La vicenda trae origine da un accertamento dell'Agenzia delle entrate, a seguito del quale venivano notificati alla società contribuente, che operava nel settore della confezione in serie di abbigliamento esterno con un unico cliente, tre distinti avvisi di accertamento ai fini IRES, IVA e IRAP, con due principali contestazioni:

- la contabilizzazione di fatture relative a operazioni ritenute inesistenti;
- la contabilizzazione di costi non di competenza.

Nel presente contesto, rileva in via principale la prima tipologia di contestazione: quella relativa alle fatture per operazioni ritenute inesistenti. Tali fatture erano riconducibili a quattro distinti fornitori, e per ognuno dei quali l'Ufficio adduceva distinte argomentazioni a suo dire comprovanti l'inesistenza delle forniture di beni e di servizi.

Nel giudizio tributario, i giudici di primo grado, con riferimento specifico alle fatture per operazioni inesistenti, hanno ritenuto provate le contestazioni dell'Ufficio per quanto concerne i primi tre fornitori, mentre hanno ritenuto non sufficientemente dimostrata l'inesistenza delle operazioni con il quarto fornitore. La decisione ha dunque accolto parzialmente le ragioni della contribuente.

Sul fronte penale, l'amministratore della società veniva assolto con la formula "il fatto non sussiste". L'istruttoria era stata condotta sulla base dell'esame del consulente tecnico della difesa, essendosi le parti, di comune accordo, astenute dall'escutare gli altri testimoni. Nel passaggio decisivo della sentenza di assoluzione si legge: "*Le prove offerte dalla difesa convincono, al di là di ogni ragionevole dubbio, dell'insussistenza del reato contestato, e in particolare dell'assenza del presupposto dell'inesistenza oggettiva delle operazioni sottese alle fatture contabilizzate e riportate nelle dichiarazioni tributarie*". I giudici hanno inoltre fatto proprie "*le osservazioni mosse dal consulente della difesa in relazione all'attività di accertamento espletata dall'Agenzia*", il quale "*ha dimostrato, con riferimento agli studi di settore elaborati per imprese operanti nello stesso comparto della società E.M. srl, che i costi sostenuti risultano pienamente coerenti con il volume d'affari dichiarato e che la presunta inesistenza dei costi, così come contestata all'imputato, avrebbe determinato un'anomalia evidente nei flussi del reddito d'impresa*".

Come risulta agevole constatare, ci si trova dinanzi a una sentenza che, con riguardo ai fatti materiali contestati, condivide le tesi della difesa, apparentemente non opera alcun autonomo ed ulteriore accertamento.

A seguito di tale assoluzione, i giudici della Commissione Tributaria Regionale della Puglia hanno recepito – in modo, va detto, alquanto acritico – il contenuto della sentenza penale (poi divenuta definitiva in secondo grado¹²¹), annullando l'atto impositivo senza alcun tentativo di ricostruzione autonoma dei fatti o delle ragioni giuridiche sottese.

La sentenza della CTR è stata impugnata dinanzi alla Corte di Cassazione e i Giudici di legittimità si sono trovati a dover valutare una pronuncia assolutoria fondata, in via pressoché esclusiva, su

¹²⁰ Cfr., fra tutti, MARCHESELLI, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, 2025, del 4 marzo 2025, www.rivistadirittotributario.it; SALVATI, *Innocenti evasori: la cassazione verso il triplo binario (e oltre)*, 2025, del 20 febbraio 2025, www.rivistadirittotributario.it.

¹²¹ Corte di Appello di Lecce, sentenza n. 1374/2024.

una consulenza tecnica di parte che ha posto l'accento su un ragionamento presuntivo di coerenza tra costi aziendali e volume d'affari, anche alla luce degli studi di settore. Tuttavia, detta consulenza nulla ha obiettato in merito alle numerose anomalie riscontrate dall'Ufficio nella posizione fiscale dei fornitori e nelle modalità – non comuni – di pagamento di fatture per importi rilevanti.

Nel frattempo, è intervenuta – come noto – la riforma tributaria del 2023, che ha introdotto il nuovo art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, stabilendo l'efficacia di giudicato nel processo tributario dei fatti materiali oggetto di valutazione in sede penale, limitatamente alle sentenze di assoluzione pronunciate con la formula “perché il fatto non sussiste” o “perché l'imputato non lo ha commesso”.

Nel quadro appena descritto, la Corte di Cassazione ha offerto l'interpretazione già esaminata, secondo la quale “l'art. 21-*bis* si riferisce esclusivamente al trattamento sanzionatorio e non incide né sull'imposta, né sulla decisione del giudice tributario in ordine alla pretesa impositiva” ed ha cassato la sentenza impugnata con rinvio della causa al giudice di merito affinché valuti in autonomia la sussistenza delle operazioni contestate, aprendo così la strada a una possibile decisione in sede tributaria di segno opposto rispetto a quella adottata in sede penale – in contrasto, quantomeno apparente, con la ratio innovativa dell'art. 21-*bis*.

Vi è, a ben vedere, la diffusa percezione che la Cassazione sia giunta a tale pronuncia condizionata dal carattere opaco della vicenda oggetto del processo penale e non del tutto rappresentativo della questione giuridica sottostante. Alcuni commentatori hanno persino avanzato l'ipotesi che i giudici abbiano voluto, in un certo senso, “correggere” l'esito dell'assoluzione, ritenendo che, nonostante la pronuncia penale favorevole, il contribuente dovesse comunque rispondere dell'imposta dovuta.

Così facendo, tuttavia, il principio di diritto che ne è scaturito sacrifica – sull'altare del principio di capacità contributiva e della differente soglia probatoria tra il giudizio penale e quello tributario – la portata realmente innovativa della norma, riducendola a uno strumento privo di efficacia sostanziale nel processo tributario¹²². Tale conclusione, per quanto ispirata da intenti anche apparentemente condivisibili, si presenta tutt'altro che priva di insidie. Non si può infatti ignorare che la linea adottata dalla giurisprudenza di legittimità rischia di produrre effetti distorsivi su due piani distinti ma convergenti.

Anzitutto, vi è il concreto pericolo che soggetti assolti in sede penale con la formula “perché il fatto non sussiste” subiscano comunque l'accertamento tributario, sulla base dell'erronea convinzione – purtroppo sempre più diffusa – secondo cui il diverso *standard* probatorio tra processo penale (oltre ogni ragionevole dubbio) e processo tributario (più probabile che non) legittimerebbe soluzioni divergenti, anche a fronte di identici fatti materiali.

In secondo luogo, simili approdi interpretativi contribuiscono a generare una condizione di permanente incertezza giuridica, che il diritto tributario – per sua natura fondato sulla stabilità, la prevedibilità e la fiducia – non può permettersi.

Inoltre, è opportuno precisare che la disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario non è stata inserita nel testo unico sulle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 173/2024 ma in quello, relativo alla giustizia tributaria, di cui al D.Lgs. n. 175/2024. La collocazione del criterio direttivo volto a riconsiderare i rapporti tra processo penale e processo tributario nella parte della legge delega dedicata alla “revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale” (art. 20, comma 1, lett. a), n. 3) – e il conseguente inserimento del nuovo art. 21-*bis* nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000 – potrebbero aver favorito il fraintendimento interpretativo secondo cui l'art. 21-*bis* sarebbe riferibile esclusivamente al profilo sanzionatorio, e non anche all'accertamento del tributo in sé considerato. La scelta di collocare la nuova norma nel testo unico della giustizia tributaria e non in quello dedicato alle sanzioni tributarie sembra invece confermare come, nelle intenzioni del

¹²² Leggasi INGRAO, *Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?* (con postilla di Raffaello Lupi), *Rivista telematica di diritto tributario*, 29 marzo 2025.

legislatore delegato, il principio in questione – espressivo di un’esigenza di coordinamento ispirata anche al divieto di *ne bis in idem* – fosse destinato ad incidere sui rapporti tra i due processi in senso ampio, e non limitatamente al versante sanzionatorio.

Merita, infine, segnalare un passaggio di rilievo istituzionale. Con l’ordinanza n. 5714/2025, depositata il 4 marzo 2025, la Quinta Sezione Civile della Corte di Cassazione (tributaria), riconoscendo la sussistenza di una questione di massima di particolare importanza, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Il collegio rimettente ha rilevato l’esistenza di decisioni contrastanti in merito all’ambito di applicazione dell’art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, sia con riferimento alla possibilità di estendere al rapporto impositivo gli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata con la formula “perché il fatto non sussiste”, sia in relazione alla potenziale applicabilità della nuova disposizione anche alle assoluzioni fondate sul secondo comma dell’art. 530 c.p.p.

Tuttavia le Sezioni Unite, con ordinanza n. 31961 del 9 dicembre 2025, si sono limitate a sospendere il giudizio in attesa che la Corte costituzionale si pronunci sulle questioni di costituzionalità sollevate dalla Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte (con ordinanza n. 64 del 10 marzo 2025) e dalla Corte di Giustizia Tributaria di Roma (con ordinanza n. 1038 del 13 maggio 2025)¹²³.

In tale prospettiva si inserisce la sentenza n. 50 del 2026 della Corte costituzionale, che costituisce il primo banco di prova dell’art. 21-*bis* e ne offre una lettura ampia, sistematica e – per certi versi – orientativa per gli sviluppi applicativi della norma.

La Corte, investita di plurime questioni di legittimità, ha anzitutto ricostruito con notevole ampiezza il quadro dei rapporti tra processo penale e processo tributario, muovendo dalla funzione dell’art. 21-*bis*: evitare che, a fronte dei medesimi fatti materiali, possano formarsi accertamenti giudiziali tra loro contraddittori, specie quando il giudizio penale – celebrato con le garanzie del dibattimento – si sia concluso con una pronuncia assolutoria piena. In questo senso, la disposizione viene letta come espressione di una precisa opzione legislativa di superamento, almeno parziale, del tradizionale modello del “doppio binario”, nella direzione di un maggiore coordinamento tra i due piani.

Le censure prospettate dai giudici rimettenti erano, tuttavia, tutt’altro che marginali e toccavano nodi strutturali della disciplina. In primo luogo, veniva denunciata la lesione del diritto di difesa dell’amministrazione finanziaria, chiamata a subire gli effetti del giudicato penale senza poter incidere pienamente sul relativo processo; in secondo luogo, si evidenziava una disparità rispetto al regime dell’art. 652 c.p.p., che condiziona l’efficacia extrapenale dell’assoluzione alla partecipazione del danneggiato; ancora, si sottolineava l’asimmetria del sistema, giacché solo la sentenza di assoluzione – e non quella di condanna – è destinata a produrre effetti vincolanti nel giudizio tributario. A ciò si aggiungevano rilievi ancora più incisivi: il rischio di svuotare il ruolo del giudice tributario, l’incidenza sul principio di capacità contributiva e, soprattutto, la tensione tra il meccanismo automatico dell’art. 21-*bis* e le peculiarità probatorie del processo tributario, tradizionalmente fondato anche su presunzioni e su criteri meno rigorosi rispetto al giudizio penale.

La Corte costituzionale respinge tali censure, ma lo fa attraverso un percorso argomentativo che, pur confermando la legittimità della norma, ne delimita con attenzione l’ambito applicativo. Quanto

¹²³ In particolare, la Corte di Giustizia Tributaria di Roma ha sollevato questione di legittimità costituzionale sull’art. 21-*bis*, nella parte in cui attribuisce efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio, qualora si riferisca ai medesimi fatti e sia pronunciato con le formule “perché il fatto non sussiste” o “perché l’imputato non lo ha commesso”.

La questione è sorta nell’ambito di una controversia relativa ad accertamenti IVA e IRAP per l’anno d’imposta 2013, notificati a soggetti successivamente assolti in sede penale.

Il giudice rimettente ha espresso dubbi di compatibilità costituzionale della norma per le seguenti ragioni:

- violazione del principio di parità delle parti, poiché solo il contribuente può avvalersi del giudicato penale, con esclusione dell’Amministrazione;
- compressione del potere valutativo del giudice tributario;
- disparità di trattamento rispetto ad altri ambiti processuali, in particolare in riferimento all’art. 652 c.p.p.;
- possibile lesione del principio di capacità contributiva e del diritto di difesa dell’Erario.

al diritto di difesa, si afferma che la tutela dell'interesse fiscale non è estranea al processo penale, essendo affidata – in una logica di interesse pubblico unitario – anche all'azione del pubblico ministero, oltre che a specifici strumenti previsti dall'ordinamento penal-tributario; né la differenza rispetto all'art. 652 c.p.p. viene ritenuta decisiva, trattandosi di ambiti non omogenei.

Il passaggio più significativo della decisione riguarda, però, il rapporto tra l'efficacia del giudicato penale e le regole probatorie. La Corte chiarisce che l'art. 21-*bis* deve essere interpretato nel senso di attribuire rilevanza anche alle sentenze di assoluzione fondate sull'insufficienza della prova, e dunque rese ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p., valorizzando la sostanziale convergenza – alla luce delle recenti riforme del processo tributario – tra i criteri di valutazione probatoria nei due ambiti. Ne deriva un ridimensionamento delle tradizionali letture che insistevano sulla maggiore “elasticità” del giudizio tributario e, correlativamente, una più forte proiezione del giudicato penale anche sul terreno dell'accertamento fiscale.

Tale conclusione, tuttavia, non è priva di correttivi. La Corte individua, infatti, alcune ipotesi nelle quali l'automatismo dell'efficacia vincolante incontra limiti, proprio per evitare esiti irragionevoli. Un primo limite è ravvisato nei casi in cui la pretesa tributaria si fonda su presunzioni legali: in tali situazioni, l'effetto del giudicato penale non può operare in modo indiscriminato, ma richiede che nel processo penale sia stato effettivamente accertato il fatto “base” su cui la presunzione si fonda; diversamente, si determinerebbe uno squilibrio eccessivo a danno dell'autonomia del giudizio tributario. Un secondo limite riguarda le ipotesi in cui l'assoluzione penale derivi esclusivamente dall'inutilizzabilità delle prove per violazione di regole proprie del processo penale: anche in questo caso, il giudice tributario conserva uno spazio di valutazione, dovendo verificare la rilevanza e utilizzabilità degli elementi probatori secondo le regole del proprio ordinamento.

Si tratta di precisazioni di notevole rilievo, perché mostrano come la Corte, pur salvando la norma, avverta l'esigenza di contenerne gli effetti nei punti in cui potrebbero emergere tensioni più acute con i principi costituzionali – in particolare con quelli di ragionevolezza e di equilibrio tra le parti del processo.

Nel complesso, la pronuncia si caratterizza per un duplice movimento: da un lato, la conferma della legittimità dell'art. 21-*bis* e della scelta legislativa di rafforzare il coordinamento tra giudicato penale e processo tributario; dall'altro, l'introduzione, in via interpretativa, di alcune condizioni e cautele applicative che mirano a evitare esiti distorsivi, soprattutto nei casi in cui entrano in gioco presunzioni legali o questioni probatorie peculiari. Ne emerge così un quadro nel quale l'efficacia vincolante della sentenza penale di assoluzione resta la regola, ma una regola non priva di limiti, destinata a operare entro confini che la stessa Corte contribuisce a tracciare.

La prima impressione è che la assai meritevole intenzione del Giudice delle Leggi di salvaguardare la disposizione vada ad innestare nell'applicazione concreta della medesima una discrezionalità casistica, che senza ogni dubbio genererà posizioni difformi nella giurisprudenza di merito, sia penale che tributaria.

6. L'efficacia delle sentenze tributarie nel processo penale

Speculare nella struttura e coerente nella ratio al nuovo art. 21-*bis* è il comma 1-*bis* dell'art. 20, secondo cui *“Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.”*

La disposizione riflette, in controtela, una scelta sistematica chiara: è lo stesso legislatore a distinguere il valore probatorio degli accertamenti provenienti dal giudizio penale da quelli formati nel processo tributario o in sede amministrativa. Mentre i primi, nei casi indicati, producono effetti

vincolanti nel giudizio tributario, i secondi mantengono natura meramente probatoria e sono, dunque, liberamente apprezzabili dal giudice penale.

Questa differenza si giustifica non solo sul piano teorico, ma anche sul piano strutturale. Il processo penale, infatti, possiede uno *standard* probatorio più affidabile e si fonda su un impianto istruttorio articolato, imperniato sul contraddittorio e sull'esame critico delle prove in sede dibattimentale. Il processo tributario, per contro, si sviluppa quasi sempre in una sola udienza, spesso priva di una vera fase istruttoria, e si fonda in larga misura su elementi presuntivi, talvolta semplici.

È dunque coerente che l'ordinamento riconosca alle risultanze del giudizio penale — quando esse si siano formate in condizioni di piena garanzia processuale — una forza che non attribuisce agli esiti del processo tributario, i quali, pur rilevanti, non raggiungono il medesimo livello di affidabilità nella ricostruzione della realtà fattuale¹²⁴.

Ciò premesso, dalla lettura del nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 emergono alcune considerazioni. L'inciso "*possono essere acquisiti*", riferito all'inserimento nel fascicolo del dibattimento degli atti tributari — compresi quelli di natura deflattiva — anche in assenza del consenso delle parti, lascia intendere che si tratti di una mera facoltà rimessa al giudice penale. Questo margine di discrezionalità, tuttavia, potrebbe indurre il contribuente, in sede amministrativa, ad adottare cautele preventive, ad esempio inserendo negli atti di adesione o definizione agevolata una clausola esplicita di non riconoscimento del debito tributario, insistendo sulla natura squisitamente "transattiva" sottesa all'adesione. Una simile dichiarazione avrebbe la funzione di neutralizzare, almeno parzialmente, il rischio che tali atti siano letti come acquiescenza sostanziale e, quindi, utilizzati a sfavore nel successivo giudizio penale.

La ratio sottesa alla norma non è estranea all'impianto del codice di procedura penale. Già prima dell'inserimento di tale disposizione nel corpo normativo tributario, l'art. 238-*bis* c.p.p. prevedeva che "*Le sentenze divenute irrevocabili possono essere acquisite ai fini della prova di fatto in esse accertato e sono valutate a norma degli articoli 187 e 192, comma 3*".

Il parallelismo è evidente: l'espressione "*ai fini della prova di fatto in esse accertato*" compare in entrambi i testi normativi, segnalando un preciso intento di continuità sistematica.

Alla luce della consolidata interpretazione giurisprudenziale dell'art. 238-*bis*, si può affermare che il giudice penale può ritenere provati i fatti accertati da una sentenza emessa in sede extra-penale solo ove rinvenga, all'interno del proprio processo, elementi di conferma delle stesse circostanze (ad es., qualora le testimonianze raccolte nel giudizio penale confermino gli esiti dell'accertamento tributario, il giudice potrà fondare su tali risultanze la propria decisione).

In difetto di una simile convergenza probatoria tra fonti interne ed esterne al processo penale, la sentenza tributaria — pur acquisita — non vincola il giudice, che resta libero di discostarsene, nel rispetto del principio del libero convincimento e dei canoni valutativi previsti dagli artt. 187 e 192 c.p.p.

In linea generale, va innanzitutto sottolineato che, secondo la stessa lettera del comma 1-*bis* dell'art. 20, la sentenza tributaria, una volta acquisita nel processo penale, non assume ex se valore di giudicato. Tuttavia, non può essere neppure ridotta a mero indizio: si tratta di una prova qualificata, che il giudice penale è quindi tenuto a considerare e valutare secondo i canoni previsti dal codice di rito. Questo vale, naturalmente, per i provvedimenti giurisdizionali — ossia le sentenze emesse nel processo tributario.

¹²⁴ Cfr. GLENDI, *Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 1° luglio 2024, p. 1366.

La norma, tuttavia, estende detti effetti anche agli atti amministrativi di definitivo accertamento dell'imposta, inclusi quelli formati a seguito di adesione. È qui che si apre una delicata questione sistematica.

Attribuire efficacia probatoria nel processo penale, seppure non direttamente vincolante, a un atto amministrativo implica una riflessione attenta sulla tutela della posizione soggettiva dell'imputato. Tanto più quando si considera che tali atti — in particolare l'avviso di accertamento, ma anche lo stesso atto di adesione, che normalmente riporta per esteso le ragioni che hanno portato l'AdE all'accertamento dell'intero maggiore imponibile ed il testo dell'atto non è nella maggioranza dei casi negoziabile — spesso si formano in assenza di una piena partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo. In questi casi, la pretesa tributaria si fonda su una visione parziale e unilaterale del rapporto d'imposta.

Il giudice penale, pertanto, sarà chiamato non solo a valutare il contenuto dell'atto acquisito, ma anche a verificare in concreto se e in quale misura esso rifletta il risultato di un contraddittorio preventivo. Tale esigenza si salda oggi con l'introduzione, nello Statuto dei diritti del contribuente, del nuovo art. 6-*bis*, che codifica, in attuazione dei principi della legge delega, il diritto generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale e il diritto di accesso agli atti del procedimento. Si tratta di un passaggio normativo che segna una tappa fondamentale nell'evoluzione del rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria.

In altri termini, solo un atto che sia il risultato di un effettivo confronto tra contribuente e Ufficio potrà avere, nel processo penale, un'efficacia probatoria più solida, proprio in quanto non più espressione unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, ma frutto di una dialettica amministrativa sostanziale.

A ciò si aggiunga che, in materia tributaria, le contestazioni si fondano frequentemente su ricostruzioni interpretative, su divergenze nella qualificazione giuridica dei fatti o nella configurazione dei modelli negoziali adottati. In tali contesti, il comportamento contestato non sempre implica dolo, né la consapevole intenzione di eludere obblighi fiscali¹²⁵. In altri e non infrequenti casi, la contestazione del mancato versamento di imposte può essere effetto di incertezze interpretative, generate da una normativa complessa e talvolta ambigua.

Sotto questo profilo, il giudice penale sarà tenuto a interrogarsi sulla rilevanza dell'atto acquisito anche alla luce delle scriminanti soggettive. Potrà, in particolare, rilevare la sussistenza dell'errore sul fatto ai sensi dell'art. 47, comma 3, c.p., ovvero dell'esimente derivante dall'oggettiva incertezza sull'applicazione della norma tributaria, disciplinata dall'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il punto più delicato, tuttavia, riguarda la possibilità che un atto di accertamento con adesione — espressione, per definizione, di una composizione amministrativa — possa acquisire valore probatorio nel processo penale. Si tratta di uno scenario particolarmente sensibile, giacché tale atto (anche se riconducibile pur sempre ad un atto accertativo) mantiene nella sostanza una logica transattiva, spesso motivata da esigenze deflattive o di convenienza economica o reputazionale, e non necessariamente da un pieno riconoscimento della fondatezza della pretesa tributaria.

In questo contesto, il rischio di fraintendere la natura e la portata dell'adesione da parte del giudice penale non può essere sottovalutato. Ed è proprio per evitare tale rischio che si impone una valutazione rigorosa e prudente della prova amministrativa acquisita, alla luce dei principi di garanzia che devono presidiare ogni giudizio penale.

Va osservato, a questo riguardo, che il procedimento di accertamento con adesione — come la dottrina più attenta ha da tempo chiarito¹²⁶ — non può essere ricondotto a una mera transazione,

¹²⁵ Sul punto, vedi pure LOVISOLO, *Doppio binario fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e "definizioni" tributarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 1° luglio 2024, p. 1310.

¹²⁶ Si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.* 2002, 05, 435; MELIS, *Manuale di diritto tributario*, ed. 2024.

sebbene si svolga secondo modalità che presentano tratti negoziali. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, infatti, impedisce che le parti possano definire arbitrariamente il contenuto del rapporto d'imposta. Tuttavia, è innegabile che, nel procedimento di adesione, alla luce di elementi probatori eventualmente nuovi, si pervenga a una determinazione condivisa dell'imposta "giusta", che, pur non costituendo un vero e proprio patto, assume una propria dignità nella definizione del rapporto controverso.

Ebbene, se l'atto di adesione non può mai essere inteso, nel processo penale, come una sorta di confessione in *malam partem*, anche nella prospettiva del giudice penale esso non può assumere il rango di prova piena, ma deve restare confinato a mero elemento probatorio, da valutarsi criticamente e secondo libero convincimento¹²⁷.

Più frequente e giuridicamente più sensato è il caso opposto: l'acquisizione, nel giudizio penale, dell'intero procedimento amministrativo conclusosi con adesione, specie nei casi in cui esso rechi una diversa *qualificazione del fatto* rispetto a quella contenuta nella contestazione originaria. In tale scenario, è lecito domandarsi se, e in che misura, il giudice penale sia vincolato — o quantomeno condizionato — dalla qualificazione accolta nell'atto di adesione, soprattutto quando essa incida direttamente sulla condotta penalmente rilevante attribuita al contribuente.

Una lettura della norma conforme ai principi costituzionali, e in particolare ai canoni del giusto processo, potrebbe portare ad affermare che l'efficacia probatoria dell'atto di adesione vada circoscritta ai *fatti pacifici*, ossia a quelli che risultano espressamente riconosciuti e non contestati dalle parti. Così, ad esempio, il giudice penale potrebbe tener conto del *quantum* pagato dal contribuente in sede di adesione, per valutare il superamento o meno delle soglie di punibilità previste dal diritto penale tributario.

7. Conclusioni

Tirando le fila, può dirsi che il legislatore abbia realizzato, con coerenza, uno degli obiettivi centrali della riforma fiscale: incrinare, seppur in modo mirato, la tradizionale impermeabilità tra processo penale e processo tributario, almeno per quanto attiene agli effetti delle sentenze penali di assoluzione con formula piena.

Il principio dell'autonomia dei due giudizi, da tempo consolidato, subisce così una torsione: la pronuncia assolutoria, resa in sede penale all'esito di un dibattimento pieno, vincola (o quantomeno dovrebbe vincolare) il giudice tributario, il quale non può legittimamente pervenire a conclusioni difformi. L'ordinamento, in tale contesto, non tollera più la coesistenza di giudicati dissonanti.

Si auspica che la giurisprudenza tributaria accolga questo principio nella sua portata autentica, senza vanificarne la forza innovatrice. Ci si riferisce, in particolare, all'interpretazione che la Corte di Cassazione ha spesso dato al concetto di *idem factum materiale*, piegandolo non tanto alla materialità del fatto nella sua dimensione storica, quanto alla sua riconducibilità a una fattispecie astratta.

Emblematico, in tal senso, è il caso dell'utilizzo di fatture inesistenti: la giurisprudenza distingue, in modo ormai consolidato, tra fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti, attribuendo a ciascuna configurazione distinti riflessi giuridico-penali. In un simile contesto, ci si chiede se una diversa qualificazione giuridica del medesimo fatto materiale sia veramente idonea ad inficiare — o almeno ridimensionare — la valenza vincolante del giudicato penale.

La risposta, per coerenza sistematica, non può che essere questa: se la divergenza del fatto oggetto di giudizio attiene esclusivamente al piano della qualificazione giuridica, ma non incide sulla

¹²⁷ Cfr. ANTICO, *L'efficacia degli atti deflattivi sui reati tributari: il pallino rimane in mano al giudice penale?*, in *Il Fisco*, n. 31, 5 agosto 2024, p. 2938.

materialità, intesa come accertamento storico, allora l'efficacia del giudicato penale dovrebbe restare integra¹²⁸. Al contrario, se una diversa qualificazione della fattispecie giuridica viene ad essere impiantata sulla medesima ricostruzione fattuale, allora è dubbio se si possa davvero ragionare in termini di autonomia valutativa del giudice tributario.

Ad ogni modo, dalla ratio dello stesso art. 21-*bis* appare comunque indubbia la volontà legislativa di ricondurre ad unità, per quanto possibile, l'accertamento dei fatti materiali posti a fondamento del giudizio penale e di quello tributario. Unitarietà che si rende quanto mai necessaria quando i fatti posti a fondamento dell'accertamento tributario sono quelli già oggetto delle indagini e delle segnalazioni svolte in sede penale.

Si deve infine richiamare, non senza una nota di preoccupazione, l'orientamento ormai emergente nella giurisprudenza di legittimità, già sopra menzionato, che sembra muoversi nel tentativo di attenuare – se non neutralizzare – la portata innovativa della nuova disposizione. Un'operazione, questa, che appare viepiù anacronistica e dissonante rispetto alle trasformazioni in atto nel diritto tributario, soprattutto alla luce dell'introduzione del comma 5-*bis* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992. Secondo tale norma, *“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.”*

Questa disposizione cristallizza due principi di rilevanza sistemica. Anzitutto, si assiste a una sempre più marcata convergenza – fino, secondo autorevole dottrina, a una sostanziale sovrapposizione – tra gli standard probatori del processo tributario e quelli del processo penale¹²⁹. In secondo luogo, viene affermata l'unitarietà del criterio legale di prova, tanto per l'accertamento del tributo quanto per l'irrogazione delle relative sanzioni amministrative.

Ne consegue che la tradizionale distinzione tra i livelli probatori dei due ambiti processuali non può più considerarsi né dogmaticamente fondata né empiricamente attuale. La verità sostanziale resta una, e i mezzi processuali per accertarla devono necessariamente ispirarsi a criteri comuni.

V. GLI EFFETTI DELL'ADOZIONE DEL SISTEMA DI RILEVAZIONE, MISURAZIONE, GESTIONE E CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE

1. La premialità sanzionatoria nella riforma dell'adempimento collaborativo

Nel quadro delle misure di potenziamento del regime di adempimento collaborativo¹³⁰, la legge delega per la riforma fiscale¹³¹ ha consolidato gli effetti premiali connessi all'adesione all'istituto,

¹²⁸ A questo proposito risulta interessante una sentenza di merito della CGT II della Lombardia, sent. n. 594/2025. L'origine della controversia risiedeva nella notifica di alcuni avvisi di accertamento, con cui l'Agenzia delle entrate – sulla base di indagini penali condotte dalla Guardia di Finanza nei confronti di alcuni fornitori della società contribuente – ha ritenuto soggettivamente inesistenti le operazioni di acquisto di rottami metallici. Inizialmente, le operazioni erano state contestate come oggettivamente inesistenti, ma – dopo che la società ha presentato osservazioni difensive – l'Ufficio ha modificato l'impostazione e ha riqualificato le operazioni come soggettivamente inesistenti. In un passaggio della sentenza, è possibile leggere *“che i fatti oggetto della richiamata sentenza penale e quelli oggetto degli atti impositivi impugnati fossero gli stessi, essendo soltanto diverse le qualificazioni giuridiche ad esse attribuite c dal P. M. e dall'ufficio, rispettivamente fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti e fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.”*

¹²⁹ Cfr. MARCHESELLI, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, 2025, del 4 marzo 2025, www.rivistadirittotributario.it

¹³⁰ Istituito dal titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (“Decreto 128”).

¹³¹ Legge 9 agosto 2023, n. 111.

attraverso la revisione, tra l'altro, dei benefici sanzionatori per i contribuenti ammessi all'istituto. In dettaglio:

- da un lato, è stata prevista l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente¹³²;
- d'altro lato, è stata disegnata *ex novo* l'esclusione delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, in relazione a comportamenti collaborativi e di comunicazione preventiva ed esauriente dell'esistenza dei relativi rischi fiscali¹³³.

I principi ispiratori definiti dalla L. n. 111/2023 in merito alla premialità sanzionatoria sono stati attuati, in sede di decretazione delegata, con la novella della normativa primaria che regola gli effetti del regime di adempimento collaborativo¹³⁴ e con l'introduzione del nuovo regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale¹³⁵, oltre che con l'adozione della normativa secondaria che disciplina l'adempimento collaborativo¹³⁶ e il regime opzionale¹³⁷.

Sulla riforma dei benefici sanzionatori per i soggetti aderenti all'adempimento collaborativo, non sono ad oggi ancora stati pubblicati chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, che, tuttavia, ha affrontato alcune tematiche applicative connesse nelle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento, introdotte con la stessa riforma¹³⁸. Nel contesto dei lavori del *Forum* tra Agenzia delle entrate e imprese in adempimento collaborativo sono, inoltre, stati analizzati quesiti e istanze di queste ultime che dovrebbero trovare soluzione in un documento di prassi dell'Agenzia di prossima pubblicazione, che abbraccerà l'intera riforma del regime e nel cui perimetro dovrebbero essere inclusi anche aspetti interpretativi sui benefici sanzionatori dell'istituto.

Nel presente contributo, oltre a dar conto del regime sanzionatorio per i soggetti in adempimento collaborativo e in regime opzionale, saranno tratteggiati possibili punti di integrazione del quadro normativo primario (in ottica de iure condendo – al paragrafo 6) o di completamento dello stesso, attraverso interventi interpretativi (in ottica di stesura della circolare a cura dell'Agenzia delle entrate, sul regime risultante dall'attuazione dalla L. n. 111/2023 – nei paragrafi 2-5).

¹³² L. n. 111/2023, articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.9.1.

¹³³ L. n. 111/2023, articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.9.2.

¹³⁴ Gli effetti dell'adempimento collaborativo sono regolati nell'articolo 6 del Decreto 128, novellato dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 ("Decreto Attuativo") e dal decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108 ("Decreto Correttivo").

¹³⁵ L'attuazione della riforma ha disegnato il nuovo regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale ("Regime Opzionale"), regolato dall'articolo 7-bis del Decreto 128, introdotto dal Decreto Attuativo e, di seguito, modificato dal Decreto Correttivo.

¹³⁶ Il riferimento è al decreto ministeriale che ha regolato l'accesso all'adempimento collaborativo (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 6 dicembre 2024 – "DM Accesso") ed ai decreti ministeriali che hanno attuato le previsioni del comma 2 dell'articolo 6, tanto aggiornando la disciplina degli interpelli abbreviati che abilitano la protezione sanzionatoria rafforzata prevista nei commi 3 e 4 del medesimo articolo (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 20 maggio 2024, che ha modificato il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 15 maggio 2016 – "DM Interpelli"), quanto inserendo la nuova disciplina del ravvedimento guidato, per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 31 luglio 2024, n. 126 – "DM Ravvedimento Guidato").

¹³⁷ Rileva, al riguardo, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 9 luglio 2025, che ha attuato il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale ("DM Regime Opzionale").

¹³⁸ La definizione, a cura dell'Agenzia delle entrate, delle linee guida del Tax Control Framework ("TCF") è stata prevista dal novellato articolo 4, comma 1-*quater*, del Decreto 128. Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, con il provvedimento del 10 gennaio 2025, n. 5320, ha approvato sia le *Linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Compliance Model - TCM)* e per la certificazione del sistema ("Linee Guida TCM"), sia le *Linee guida per la compilazione della Mappa dei Rischi e dei Controlli Fiscali dei contribuenti del settore industriale* ("Linee Guida RCM Industriali") e, con il successivo provvedimento del 7 agosto 2025, n. 321940, ha approvato le *Linee guida per la compilazione della Mappa dei rischi e dei Controlli Fiscali dei contribuenti appartenenti al settore assicurativo* ("Linee Guida RCM Assicurative"). Sono ad oggi in fase di gestazione le linee guida per la Mappa dei rischi e dei controlli fiscali del settore bancario.

2. La riduzione delle sanzioni amministrative tributarie

2.1. La previsione normativa

Tra gli effetti dell'adesione all'adempimento collaborativo, la normativa primaria prevede che, qualora il contribuente adotti una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale e che la relativa riscossione sia in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento¹³⁹.

Per una piena comprensione del perimetro di copertura della riduzione sanzionatoria, occorre tenere a mente la distinzione tra rischio fiscale significativo e rischio fiscale non significativo, oltre che la categorizzazione dei rischi fiscali in rischi di adempimento e rischi interpretativi.

2.2. La mappa dei rischi fiscali di adempimento

2.2.1. Il processo di tax risk assessment e la mappatura dei rischi fiscali di adempimento

Il contribuente che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo deve essere dotato di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, inserito nel contesto del sistema integrato di governo aziendale e di controllo interno ("Tax Control Framework" o "TCF")¹⁴⁰.

Tra i requisiti essenziali del TCF, deve essere assicurata una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali, ivi inclusi quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente¹⁴¹: attraverso il processo di *tax risk assessment*, svolto in sede sia di impianto sia di aggiornamento nel continuo del TCF, l'impresa è chiamata ad indicare, nella Mappa dei rischi fiscali di adempimento ("RCM"), i rischi fiscali potenziali associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura (c.d. "rischi adempimento"), nonché i controlli posti a presidio degli stessi¹⁴², assegnati alle funzioni aziendali che assolvono al ruolo di prima linea di difesa rispetto al rischio fiscale¹⁴³.

La mappatura deve avere riguardo anche ai rischi fiscali che derivano dalla corretta applicazione dei principi contabili. A tal fine, in presenza di un sistema di controllo autonomo in materia di informativa finanziaria-contabile in quest'ultimo potrà essere riscontrata l'adeguata mappatura dei rischi associati ai processi contabili e dei relativi presidi, da integrare con il TCF; in assenza di tale modello, occorrerà rilevare specifici presidi contabili nel TCF, mediante la formalizzazione di controlli sui principali processi operativi e rischi *financial* associati¹⁴⁴.

¹³⁹ Articolo 6, comma 3-*bis*, del Decreto 128.

¹⁴⁰ Articolo 4, comma 1, del Decreto 128.

¹⁴¹ Articolo 4, comma 2, lettera c-*bis*, del Decreto 128; articolo 3, comma 4, lettera g), del DM Adesione.

¹⁴² Si vedano le Linee Guida TCM, par. 5.c), pag. 12-13 ("*I rischi fiscali adempimento sono riepilogati nella "Mappa dei rischi fiscali adempimento" (di seguito anche "RCM")*").

¹⁴³ Nel disegno del TCF quale sistema di controllo a tre linee di difesa, per controlli di primo livello, assegnati alle funzioni aziendali di linea, si intendono quelli diretti a verificare l'applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell'ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili; i controlli di secondo livello sono diretti alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello; i controlli di terzo livello hanno l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale e quindi, nello specifico anche di quelli fiscali, in termini di disegno ed effettivo funzionamento, attraverso valutazioni indipendenti. Si vedano le Linee Guida TCM, par. 5.b), pag. 10-11.

¹⁴⁴ Linee Guida TCM, par. 5.c), pag. 12. Sulla modalità operativa con cui condurre l'integrazione tra sistemi di controllo contabile-finanziario esistenti (262, Sox o analoghi) e TCF, alcune indicazioni sono rinvenibili nelle Linee Guida RCM Industriali, dove si legge che "(...) *i presidi relativi ai rischi fiscali che derivano dai principi contabili applicati dal contribuente saranno evidenziati (...) in caso di adozione di un autonomo sistema di controllo della informativa finanziaria contabile, nella relativa matrice dei rischi e controlli, a sua volta richiamata nella RCM del TCF, mediante l'inserimento di uno specifico campo in cui vengono segnalati i rischi che discendono dal processo di mappatura operato ai fini del Modello 262 o Modello Sox*" (par. 1, pag. 4). Pare utile evidenziare come occorrono ulteriori precisazioni a riguardo, che si auspica di leggere nella circolare alla cui redazione sta lavorando l'Agenzia delle entrate.

La RCM deve essere oggetto, nel continuo, di aggiornamento – tanto alla luce del mutato contesto normativo, quanto per tener conto delle modifiche dei processi aziendali – e di monitoraggio – per riscontrarne l'efficacia operativa, oltre che il disegno – e viene condivisa, con aggiornamento almeno annuale, con l'Ufficio Adempimento collaborativo¹⁴⁵, tramite l'applicativo dell'Agenzia delle entrate messo a disposizione delle imprese aderenti al regime¹⁴⁶.

2.2.2. La mitigazione delle sanzioni ove si incorra in violazioni correlate a rischi fiscali di adempimento mappate nella RCM

La RCM è lo strumento operativo del TCF per intercettare, mitigare e gestire i rischi di adempimento, intesi come i rischi di non eseguire correttamente gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa secondo le regole che la stessa prescrive, inclusi i rischi fiscali che derivano dai principi contabili applicati dal contribuente.

Nonostante la mappatura dei presidi di primo livello, associati ai rischi di adempimento, ben può accadere che uno di questi rischi si traduca in una violazione della normativa tributaria: in tal caso, opera la previsione che assicura la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie alla metà del minimo edittale, oltre che la sospensione della riscossione sino alla definitività del relativo accertamento.

2.2.3. Perimetro e condizioni per far valere la protezione della RCM

Per invocare la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie occorre che la condotta che ha dato luogo ad una violazione sia riconducibile ad un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi.

Al fine di guidare l'interprete nella valutazione della riconducibilità tra violazione commessa e mappatura in essere nella RCM, soccorrono i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate, nel regime di adempimento collaborativo ante riforma, avendo riguardo alla riduzione sanzionatoria allora vigente, in ragione della comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi fiscali¹⁴⁷.

L'adesione all'adempimento collaborativo comporta l'impegno, per il contribuente, ad un comportamento collaborativo e trasparente, mediante la comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale¹⁴⁸. Occorre a tal riguardo distinguere: i) rischi fiscali "significativi", che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal decreto istitutivo del regime¹⁴⁹: per queste categorie di rischio, la comunicazione preventiva deve essere veicolata all'Ufficio tramite gli strumenti dell'interpello abbreviato o delle comunicazioni di rischio¹⁵⁰; ii) i rischi fiscali "non significativi", relativi alle fattispecie escluse dai doveri di comunicazione preventiva, in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi concordati con il contribuente: i rischi di questa categoria si considerano

¹⁴⁵ Linee Guida RCM Industriali, par. 3, pag. 7 e par. 4.g), pag. 21 ("il contribuente sarà tenuto, con cadenza almeno annuale, a caricare sull'applicativo la versione aggiornata della mappa dei rischi (...").

¹⁴⁶ Il riferimento è all'applicativo, disponibile nell'area riservata del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, che consente di gestire i documenti connessi al regime. Si veda la *Guida servizio adempimento collaborativo*, rilasciata dall'Agenzia delle entrate, la cui sezione 2.2 è dedicata alla Mappa dei rischi di adempimento.

¹⁴⁷ L'articolo 6, comma 3, del Decreto 128, nel testo in vigore prima delle modifiche apportate dal Decreto Attuativo, prevedeva che "per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento".

¹⁴⁸ Articolo 5, comma 2, lettera b), del Decreto 128.

¹⁴⁹ Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573 ("Provvedimento 2017"), par. 1.1.j). Nel corso del procedimento di adempimento collaborativo, avviato con l'incontro di apertura post-notifica del provvedimento di ammissione al regime, il contribuente e l'ufficio concordano le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza (Provvedimento 2017, par. 4.4).

¹⁵⁰ Provvedimento 2017, par. 4.4.

comunque comunicati se ricompresi nella mappa dei rischi¹⁵¹, anzitutto per tale intendendosi, per i rischi fiscali di adempimento, la RCM.

A riguardo dei rischi fiscali di adempimento – non significativi, ovvero destinati ad essere mappati nella RCM e non oggetto di una specifica interlocuzione preventiva tramite interpello o comunicazione di rischio – la preventiva comunicazione degli stessi all’Agenzia delle entrate, attraverso la RCM aggiornata tempo per tempo, assicura il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative alla metà del minimo edittale, a condizione:

- che nella RCM sia riportata *“una chiara indicazione dei rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio degli stessi”*¹⁵²;
- che *“il rischio fiscale sul quale si è incorsi nella violazione risulti mappato nella versione della ‘Mappa dei rischi’ comunicata all’Ufficio in data antecedente alla comunicazione o all’evento/errore operativo che ha causato la violazione”*¹⁵³.

La formulazione della norma, che circoscrive la mitigazione della sanzione amministrativa al *“rischio fiscale non significativo”*, ha ingenerato dubbi applicativi per il caso di rischi fiscali di adempimento, che sono misurati nella RCM secondo la metrica di rischio inerente e rischio residuo: ci si è domandati se, al superamento di una data soglia di materialità del rischio mappato nella RCM – ad esempio per i rischi valutati come *“alti”* – si concretizzi il caso del rischio *“significativo”* e, come tale, escluso dai benefici sanzionatori in esame. Il riferimento alla *significatività* del rischio contenuto nella norma di riduzione sanzionatoria si appunta, come detto, sul ricorrere degli obblighi di interlocuzione preventiva ed esauriente; diversamente, a nulla rileva, per escludere la mitigazione sanzionatoria, il livello di rischio inerente o residuo evidenziato nella RCM a riguardo del rischio, cui sia conseguita la commissione di una violazione: il beneficio spetta anche laddove il livello di rischio inerente o residuo superi la soglia internamente fissata per essere qualificato come *“alto”*.

In conclusione, la riconducibilità tra violazione commessa e mappatura del rischio di adempimento nella RCM, quale condizione per l’accesso alla premialità sanzionatoria, deve essere garantita sia in termini di puntuale descrizione nella RCM di rischi e presidi, sia in termini di preventiva comunicazione all’Ufficio della RCM, rispetto alla commessa violazione.

2.3. La mappa dei rischi fiscali interpretativi

2.3.1. Il processo di gestione del rischio fiscale interpretativo

Per rischi fiscali interpretativi si intendono i rischi *“che attengono all’applicazione di tutte le disposizioni fiscali e scaturiscono sia dalle incertezze ermeneutiche sulle fattispecie normative astratte, sia dall’incerta qualificazione dei casi di specie in rapporto ai presupposti normativi”*¹⁵⁴.

La gestione dei rischi fiscali interpretativi è assicurata da un ulteriore strumento del TCF: una specifica procedura, regolata dalla c.d. *“Policy di gestione del Rischio interpretativo”*, volta a identificare i rischi connessi all’interpretazione della normativa fiscale (che insistono tipicamente su operazioni non routinarie, processi di aggiornamento normativo, erogazione di consulenza fiscale interna e processi di adempimento) e a garantirne la rilevazione e misurazione secondo canoni e metriche qualitativi e quantitativi, per assicurare, al crescere della magnitudine del rischio, l’adozione di opportuni presidi¹⁵⁵.

¹⁵¹ Provvedimento 2017, par. 4.5.

¹⁵² Risoluzione 22 luglio 2021, n. 49/E, pag. 13.

¹⁵³ Risoluzione n. 49/E del 2021, pag. 14.

¹⁵⁴ Linee Guida TCM, par. 5.c), pag. 13.

¹⁵⁵ *Ibidem*. La policy sulla gestione del rischio interpretativo è stata, inoltre, dettagliatamente regolata nell’allegato 1 delle Linee Guida TCM.

In presenza di rischi interpretativi significativi – ovvero che insistono su fattispecie per le quali siano superate le soglie di materialità quantitativa e qualitativa – occorre attivare un’interlocuzione preventiva specifica con l’Agenzia delle entrate, attraverso la presentazione di un’istanza di interpello abbreviato o di una comunicazione di rischio, con l’effetto di rendere applicabili le misure di protezione sanzionatoria piena, descritte *infra*.

2.3.2. La mappa dei rischi interpretativi

Tutte le fattispecie oggetto di analisi, nel processo interpretativo, sono riportate in un apposito archivio, finalizzato a rendere ripercorribili, anche su richiesta dell’Agenzia delle entrate, le fattispecie intercettate con le relative analisi, valutazioni e scelte interpretative adottate (“Mappa dei rischi interpretativi”)¹⁵⁶. Nel dettaglio, la Mappa dei rischi interpretativi sarà costituita dalle schede di rischio contenenti le informazioni relative alle analisi e alle valutazioni del rischio interpretativo inerenti le specifiche fattispecie esaminate e la soluzione interpretativa adottata, oltre all’elenco riepilogativo delle schede di rischio compilate¹⁵⁷.

In particolare, tra le fattispecie oggetto di analisi di rischio interpretativo, quelle che non superano la soglia di significatività e che, tuttavia, sono state oggetto di una valutazione quanto a profili di incertezza interpretativa e della conseguente adozione di una scelta interpretativa, potranno essere opportunamente rilevate e rendicontate nella Mappa dei rischi interpretativi, che potrà essere condivisa con l’Ufficio Adempimento collaborativo attraverso l’applicativo messo a disposizione dei contribuenti aderenti al regime¹⁵⁸.

2.3.3. Perimetro e condizioni per far valere la protezione della mappa dei rischi interpretativi

Per i rischi fiscali interpretativi non significativi, registrati nella mappa dei rischi interpretativi, si ritiene che debba essere riconosciuta la mitigazione sanzionatoria prevista per la mappa dei rischi, a condizione che ricorrano la puntualità nella descrizione delle fattispecie e del relativo trattamento fiscale, nonché la tempestività della comunicazione della mappa all’Ufficio Adempimento collaborativo.

Depone in tal senso la previsione normativa introdotta dalla riforma che assicura il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative alla condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi: poiché nel TCF, oltre alla mappa dei rischi di adempimento (RCM), il contribuente può popolare, tempo per tempo, anche una mappa dei rischi interpretativi, la protezione sanzionatoria può altresì essere riconosciuta in ragione dell’adozione di quest’ultimo strumento.

L’auspicio è che i chiarimenti sulla riforma dell’adempimento collaborativo, che confluiranno nella circolare in corso di redazione da parte dell’Agenzia delle entrate, riconoscano espressamente l’efficacia premiale, oltre che ai rischi di adempimento mappati nella RCM, anche alla mappa dei rischi interpretativi, quanto alle posizioni di rischio interpretativo non significativo in essa incluse e rendicontate¹⁵⁹.

¹⁵⁶ *Ibidem*. Si veda anche l’allegato 1 delle Linee Guida TCM.

¹⁵⁷ Si veda la *Guida servizio adempimento collaborativo*, rilasciata dall’Agenzia delle entrate, la cui sezione 2.4 è dedicata alla Mappa dei rischi interpretativi.

¹⁵⁸ La *Guida servizio adempimento collaborativo* prevede l’acquisizione della Mappa dei rischi interpretativi tempo per tempo, “*quando si concretizzano le condizioni che ne determinano la necessità*”: il che pare debba intendersi correlato alla preventività della relativa comunicazione, rispetto alla commessa violazione, per poter fruire della riduzione sanzionatoria.

¹⁵⁹ La porzione di mappa dei rischi interpretativi che traccia i rischi fiscali significativi, oggetto di interlocuzione specifica con l’Agenzia delle entrate, mediante interpello o comunicazione di rischio, beneficiano dell’esclusione delle sanzioni amministrative e della non rilevanza a fini penal tributari, in ragione dell’esimente prevista dai commi 3 e 4 dell’articolo 6 del Decreto 128, di cui si dirà *infra*.

3. L'esclusione delle sanzioni amministrative e la non rilevanza della condotta a fini penal-tributari

3.1. La previsione normativa

3.1.1. Sanzioni amministrative

In attuazione dei principi ispiratori della L. n. 111/2023, con la riforma è stata introdotta l'esimente delle sanzioni amministrative tributarie, per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente¹⁶⁰.

Ai fini del riconoscimento dell'esimente sanzionatoria, i rischi devono essere comunicati tramite interpello abbreviato¹⁶¹ ovvero tramite lo strumento della comunicazione di rischio¹⁶², a condizione che quest'ultima contenga tassativamente alcuni elementi tipizzati per l'istanza di interpello, tra i quali l'identificazione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, della norma oggetto di interpretazione e della soluzione proposta e comportamento adottati¹⁶³.

3.1.2. Sanzioni penal-tributarie

In sede di prima attuazione della L. n. 111/2023, era stata introdotta la causa di non punibilità del reato di infedele dichiarazione¹⁶⁴, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, mediante l'interpello ovvero con la comunicazione di rischio¹⁶⁵. La non punibilità veniva, inoltre, limitata alle violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione.

Con un successivo intervento normativo¹⁶⁶, la previsione è stata riformulata da causa di non punibilità ad espressa esclusione della rilevanza penale della condotta, che, come tale, non è sussumibile nella norma penale incriminatrice quale fatto di reato; da ciò consegue anche la previsione espressa circa la mancata comunicazione di notizia di reato. Da ultimo, l'inclusione, nel perimetro dell'esimente, dei soli componenti attivi sottratti a imposizione ha lasciato il passo ad una diversa formulazione che esclude i componenti passivi inesistenti, oltre che le condotte simulatorie o fraudolente.

Anche l'esimente penal-tributaria opera con riguardo alle fattispecie oggetto di comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante interpello o comunicazione di rischio.

3.2. Perimetro e condizioni per far valere la protezione delle sanzioni amministrative e penali per i rischi fiscali comunicati

3.2.1. Rischi significativi e non significativi

¹⁶⁰ Articolo 6, comma 3, del Decreto 128.

¹⁶¹ Strumento disciplinato dall'articolo 6, comma 2, del Decreto 128 e dal DM Interpelli.

¹⁶² Strumento regolato dall'articolo 5, comma 2, lettera b), del Decreto 128 e dai par. 4.6 e seguenti del Provvedimento 2017.

¹⁶³ I commi 3 e 4 dell'articolo 6 del Decreto 128, per accordare i benefici sanzionatori in commento, richiedono che la comunicazione di rischio contenga gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), e comma 2, del DM Interpelli, tra i quali quelli sostanziali riportati sopra nel testo, oltre a requisiti formali quali i dati identificativi del contribuente e di chi ne ha la rappresentanza, oltre che la relativa sottoscrizione.

¹⁶⁴ Reato previsto dall'articolo 4, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

¹⁶⁵ Articolo 6, comma 4, del Decreto 128 come novellato dal Decreto Attuativo.

¹⁶⁶ Decreto Correttivo.

Il perimetro dell'esimente sanzionatoria amministrativa e penale è dato dalle interlocuzioni preventive, tempestive ed esaurienti, che costituiscono il cuore del regime di adempimento collaborativo ed alla cui alimentazione proattiva i contribuenti che vi aderiscono si impegnano¹⁶⁷.

Sono, pertanto, naturalmente destinati ad essere garantiti dall'esimente i rischi fiscali significativi, ovvero quelli per i quali, essendo superata la soglia di materialità quali-quantitativa, è d'obbligo l'avvio delle interlocuzioni.

Nel quadro dell'adempimento collaborativo, è, peraltro, fatta salva la possibilità per il contribuente di comunicare situazioni che ritenga incerte, controverse o, comunque, fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo, anche se non rientranti tra le fattispecie dei rischi fiscali significativi¹⁶⁸. Anche in caso di attivazione dell'interlocuzione preventiva – mediante interpello o comunicazione di rischio – per fattispecie sotto soglia di significatività, si ritiene che la protezione sanzionatoria, a fini amministrativi e penali, debba essere riconosciuta: è l'attivazione dell'interlocuzione preventiva d'impulso del contribuente a fondare il riconoscimento della premialità sanzionatoria, a prescindere dal fatto che la fattispecie portata al tavolo dell'Ufficio superi o meno le soglie di significatività convenute.

Su questo aspetto, sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle entrate, nella circolare in corso di redazione.

3.2.2. Tempestività della comunicazione

L'esimente, tanto amministrativa quanto penale, è subordinata alla preventività rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero del decorso delle pertinenti scadenze fiscali.

Quanto alla tempestività, in sede di normativa secondaria è stato chiarito, con riguardo alla sola esimente amministrativa e limitatamente all'interpello abbreviato, che si considerano tempestive le istanze di interpello presentate entro quarantacinque giorni dalla scadenza dei termini di legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima¹⁶⁹. Analoga previsione non è contenuta né con riguardo alle comunicazioni di rischio, né con riferimento all'esimente penale.

Quanto alle comunicazioni di rischio, considerato che le stesse innescano l'esercizio, in via anticipata, degli ordinari poteri di controllo sostanziale da parte dell'Ufficio, rispetto alla cui conclusione non sono previsti termini perentori, pare sufficiente che le comunicazioni siano presentate in tempo utile e comunque prima della dichiarazione o del pertinente adempimento fiscale¹⁷⁰, senza prescrivere un termine quale quello sancito per gli interpelli, che invece impongono all'Ufficio un tempo (abbreviato) di risposta. Su questo aspetto potrebbe essere utile un chiarimento di prassi nella circolare di prossima pubblicazione a cura dell'Agenzia delle entrate.

Sia per le istanze di interpello sia per le comunicazioni di rischio, rispetto alle sanzioni penali, potrebbe essere ragionevole subordinare l'esimente alla presentazione delle stesse prima della dichiarazione o del pertinente adempimento fiscale, senza richiedere l'ulteriore anticipo di quarantacinque giorni rispetto a tali scadenze, al fine di dare maggior respiro applicativo alla premialità sanzionatoria penal-tributaria contenuta nella previsione normativa in commento. Il tema non pare possa essere affrontato nei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, stante il fatto che la materia è nella sfera dell'autonomo sindacato dell'autorità giudiziaria.

¹⁶⁷ Si vedano gli obblighi di collaborazione e trasparenza, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale, prescritti dall'articolo 5, comma 2, lettera b), del Decreto 128, richiamati più sopra nel testo.

¹⁶⁸ Provvedimento 2017, par. 4.7.

¹⁶⁹ DM Interpelli, articolo 9, comma 4-bis.

¹⁷⁰ Il riferimento al tempo utile a consentire all'ufficio competente un'adeguata disamina della fattispecie, senza un termine specifico, è, peraltro, già contenuto nel Provvedimento 2017, a riguardo delle comunicazioni di rischio (par. 1.1.m).

Da ultimo, ci si interroga se possa essere considerata preventiva una comunicazione di rischio riferita ad una dichiarazione integrativa. La prassi consolidata dell'Agenzia delle entrate esclude che possa darsi il caso di interpello su dichiarazione integrativa, dovendo le istanze di interpello essere presentate prima della scadenza dei termini ordinari di invio della dichiarazione¹⁷¹: nella consapevolezza di questo quadro interpretativo monolitico sull'istituto dell'interpello, può, tuttavia, aprirsi una riflessione sulla possibilità di ammettere una comunicazione di rischio che preceda la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore del contribuente, che lascerebbe in tal modo traccia dell'avvenuta rettifica, a beneficio dell'Agenzia delle entrate, per l'eventuale esercizio anticipato dei poteri di controllo sostanziale. Anche a questo comportamento di trasparenza adottato dall'impresa ben potrebbe essere accordato il beneficio sanzionatorio in commento.

3.2.3. Un eventuale percorso evolutivo per la mappa dei rischi interpretativi

La mappa dei rischi interpretativi, per le fattispecie di rischio fiscale non significativo, potrebbe, in una lettura evolutiva, trasformarsi da strumento che consente la riduzione delle sanzioni amministrative (secondo quanto argomentato sopra), ad elemento utile per far valere l'esimente piena amministrativa e penale.

Si tratterebbe di qualificare la mappa dei rischi interpretativi come forma di comunicazione dei rischi fiscali, a cura del contribuente, di tipo non recettizio, ovvero rispetto alla quale l'Ufficio, secondo una valutazione di opportunità, possa decidere se avviare un approfondimento istruttorio o meno. Nel primo caso, sarebbe perfettamente in linea con lo spirito della riforma riconoscere l'esimente piena per le sanzioni amministrative e per il reato di infedeltà dichiarativa, laddove in esito alle analisi svolte, l'Ufficio non dovesse condividere la soluzione interpretativa adottata dal contribuente.

Per riconoscere questo effetto alla mappa dei rischi interpretativi, sarebbe utile un intervento in via interpretativa dell'Agenzia delle entrate, nel contesto della circolare cui sta lavorando, che qualifichi questo strumento del TCF come una forma di comunicazione dei rischi fiscali¹⁷². Al contribuente spetterebbe l'onere di popolare la mappa avendo riguardo ai contenuti prescritti dal dettato normativo che regola l'esimente sanzionatoria, tra i quali l'identificazione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisi rischi fiscali e, conseguentemente, degli stessi rischi fiscali, della norma oggetto di interpretazione e della soluzione proposta e comportamento adottati¹⁷³.

4. I rischi fiscali dei periodi precedenti l'ammissione all'adempimento collaborativo

4.1. La previsione normativa

La L. n. 111/2023 ha previsto, tra le direttrici della riforma dell'adempimento collaborativo, la possibilità di avviare interlocuzioni, in seno al regime, anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione¹⁷⁴.

¹⁷¹ Si veda, *inter alia*, la circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 3.1.1, pag. 29 ("non assumono rilievo i termini entro cui i contribuenti possono sanare l'omissione o correggere la dichiarazione presentata, né tanto meno i termini previsti dal comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322 del 1998").

¹⁷² L'esimente sanzionatoria, tanto amministrativa secondo il comma 3, quanto penale ai sensi del comma 4 dell'articolo 6 del Decreto 128, presuppone la comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi fiscali "ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b)". Quest'ultima previsione fa riferimento genericamente al termine "comunicazione tempestiva ed esauriente", il cui contenuto è declinato dal Provvedimento 2017, par. 1.1.m) in "comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali effettuata in tempo utile a consentire all'ufficio competente un'adeguata disamina della fattispecie e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali". Nella rilettura di queste previsioni, a cura dell'Agenzia delle entrate, ben si potrebbe prevedere che si intenda per comunicazione, ai fini che qui interessano, anche la condivisione della mappa dei rischi fiscali interpretativi.

¹⁷³ Ulteriori requisiti formali, come i dati identificativi del contribuente e di chi ne abbia la rappresentanza o la relativa sottoscrizione, possono essere agevolmente adottati, in sede di formazione e condivisione con l'Agenzia delle entrate della mappa dei rischi fiscali interpretativi.

¹⁷⁴ L. n. 111/2023, articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.4.

In attuazione di questo criterio della delega, è stata introdotta, nel tessuto normativo dell'adempimento collaborativo, la comunicazione dei rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui termini di accertamento siano ancora pendenti alla data della comunicazione¹⁷⁵, che deve intervenire entro 120 giorni dal provvedimento di ammissione¹⁷⁶.

A condizione che la comunicazione dei rischi pregressi sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati, è riconosciuta l'esimente amministrativa e penale prevista per la comunicazione dei rischi fiscali in pendenza di regime di adempimento collaborativo¹⁷⁷.

4.2. Perimetro e condizioni per far valere la protezione delle sanzioni sui rischi fiscali pregressi

Per fruire dell'esimente, oltre al rispetto del termine perentorio di 120 giorni dal provvedimento di ammissione, occorre che non sia intervenuta la formale conoscenza di attività di controllo sui rischi comunicati: considerata la *ratio* di questa preclusione, analoga a quella, in materia di interpelli, che declina la preventività delle istanze anche nell'assenza di interferenze con l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria, si ritiene che la stessavada intesa in senso estensivo e come tale comprenda anche il caso di controlli riferiti ad una determinata fattispecie pur se aperti per periodi di imposta diversi da quello oggetto di comunicazione¹⁷⁸.

La comunicazione deve, inoltre, riguardare rischi fiscali di natura interpretativa, non essendo intesa a sanare, ad esempio, un errore operativo che abbia determinato una violazione della normativa tributaria (rischio di adempimento)¹⁷⁹.

5. Il regime sanzionatorio del TCF opzionale

5.1. La previsione normativa

Tra i criteri direttivi della L. n. 111/2023, era prevista l'introduzione di un regime premiale di riduzione o esclusione delle sanzioni, a fronte dell'adozione volontaria del Tax Control Framework, da parte dei contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire all'adempimento collaborativo¹⁸⁰.

¹⁷⁵ Tenendo conto, tra l'altro, delle dichiarazioni integrative eventualmente presentate, che rinnovano il termine di accertamento, quanto alle poste oggetto di integrazione (articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190).

¹⁷⁶ Articolo 6, comma 3-ter, Decreto 128.

¹⁷⁷ In fase di prima attuazione della riforma, con il Decreto Attuativo, alla comunicazione dei rischi fiscali pregressi è stata riconosciuta la riduzione delle sanzioni amministrative alla metà del minimo edittale. Con il Decreto Correttivo, l'esimente per le comunicazioni di rischio pregresso è stata regolata, dal comma 3-ter citato, mediante rinvio ai commi 3 e 4 dell'articolo 6, sopra commentati, ovvero riconoscendo l'esimente amministrativa e penale.

¹⁷⁸ In materia di interpelli, la prassi dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che "corollario della preventività è che le istanze presentate non interferiscano con attività di controllo già poste in essere dall'amministrazione riferite o che comunque possano produrre effetti sul contribuente e di cui quest'ultimo sia formalmente a conoscenza se vertenti sulla questione oggetto di interpello (circostanza che può ricorrere tanto se l'istanza viene presentata dopo aver dato attuazione al comportamento tanto se trattasi di comportamenti ripetuti nel tempo, qualora siano in corso attività di accertamento per periodi di imposta antecedenti a quello cui si riferisce l'istanza)" (circolare 1° aprile 2016, n. 9, par. 3.1.1, pag. 30, enfasi aggiunta).

¹⁷⁹ In tal senso depone il fatto che, in coerenza con le indicazioni della legge delega – che prevedeva l'introduzione della "possibilità di gestire nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime" (articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.4) della L. n. 111/2023) – la novella ha introdotto una forma specifica di comunicazioni di rischi fiscali. Laddove si tratti di sanare violazioni di normative tributarie, correlate ad errori operativi, lo strumento previsto non è questa novella forma di *disclosure ex post*, bensì è il ravvedimento operoso (non "guidato", trattandosi di ipotesi di violazioni commesse in periodi di imposta antecedenti l'ammissione al regime di adempimento collaborativo).

¹⁸⁰ Articolo 20, comma 1, lettera a), n. 4 della L. n. 111/2023.

In attuazione della delega, è stato introdotto e regolamentato il regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale (“Regime Opzionale”), riservato ai contribuenti privi della legittimazione attiva all’accesso all’adempimento collaborativo¹⁸¹.

La disciplina del Regime Opzionale ha previsto un’esimente per le sanzioni amministrative e la non rilevanza come fatto reato di infedeltà dichiarativa, per i rischi di natura fiscale comunicati all’Agenzia delle entrate mediante la presentazione di un’istanza di interpello¹⁸².

5.2. Perimetro e condizioni per far valere la protezione delle sanzioni amministrative e penali per i rischi fiscali comunicati

Il regime premiale è limitato, per i contribuenti che adottano in via volontaria il TCF, alle sole fattispecie oggetto di istanza di interpello.

I benefici sanzionatori, inoltre, sono subordinati alla sussistenza dei requisiti di ammissibilità dell’interpello presentato¹⁸³, oltre che al possesso dei requisiti per l’adesione al Regime Opzionale ed all’osservanza dei doveri, tra i quali istituire e mantenere un TCF certificato¹⁸⁴.

6. Possibili percorsi evolutivi attraverso un ulteriore intervento normativo

Come riportato in apertura del presente capitolo, si annotano alcuni spazi di un ulteriore intervento volto a rendere maggiormente compiuta la premialità sanzionatoria per effetto dell’adozione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

6.1. La misura della riduzione delle sanzioni amministrative

La L. n. 111/2023 prevede la riduzione, fino all’eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nel contesto del regime di adempimento collaborativo¹⁸⁵. Il legislatore delegato ha optato per la riduzione delle sanzioni amministrative, a fronte della mappatura dei rischi fiscali (di adempimento ed interpretativi, sotto la soglia di significatività), fissando il beneficio nella misura della metà del minimo edittale.

Nella stessa L. n. 111/2023, è stata indirizzata la revisione del sistema sanzionatorio tributario e sono state introdotte specifiche indicazioni verso una progressiva attenuazione del carico sanzionatorio, allo scopo di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei¹⁸⁶. A titolo di esempio, il legislatore delegato ha rimodulato dalla metà sino ad un quarto la riduzione della sanzione, al ricorrere di circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile¹⁸⁷.

Nel contesto dei principi direttivi dati dalla L. n. 111/2023, pare tracciabile un percorso di ulteriore rimodulazione della riduzione delle sanzioni, in adempimento collaborativo (ed in Regime Opzionale, per quanto si dirà sotto), quanto meno per ampliare il beneficio della riduzione stessa giungendo alla misura del quarto del minimo edittale, considerato che l’antigiuridicità della condotta è di per sé stessa significativamente affievolita – per non dire del tutto esclusa – in ragione della *disclosure*

¹⁸¹ Articolo 7-bis, Decreto 128.

¹⁸² Articolo 7-bis, comma 2, Decreto 128. Il Regime Opzionale ha visto una prima formulazione della premialità sanzionatoria a scartamento ridotto, con riconoscimento del beneficio della riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative e della non punibilità del reato di infedele dichiarazione. Con il Decreto Correttivo, è stata ampliata, sebbene si ritieni in modo non ancora adeguato, la portata della protezione sanzionatoria del Regime Opzionale.

¹⁸³ Articolo 5, comma 3, DM Regime Opzionale.

¹⁸⁴ Articolo 5, comma 4 e 5, DM Regime Opzionale.

¹⁸⁵ Articolo 17, comma 1, lettera g), punto 1.9.1, della L. n. 111/2023.

¹⁸⁶ Articolo 20, comma 1, lettera c), punto 1), della L. n. 111/2023.

¹⁸⁷ Articolo 7, comma 4, primo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dal decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87.

assicurata dal contribuente attraverso la mappatura dei rischi fiscali (di adempimento ed interpretativi).

6.2. I reati tributari in materia di crediti (non spettanti)

Nel solco della L. n. 111/2023, l'esimente penale, per i rischi comunicati nell'adempimento collaborativo, è stata circoscritta al reato di infedele dichiarazione¹⁸⁸.

Volendo in ogni caso limitare l'esimente al territorio dei reati non connotati da condotte simulatorie o fraudolente, si potrebbe estendere la premialità penale quanto meno alle fattispecie di indebita compensazione di crediti di imposta non spettanti¹⁸⁹, sempre a fronte della comunicazione tempestiva ed esauriente dei sottostanti rischi fiscali di natura meramente interpretativa, in relazione a fattispecie del tutto prive di connotati di fraudolenza (anche considerata la particolare scivolosità interpretativa sottesa alla materia dei crediti di imposta)¹⁹⁰.

6.3. La responsabilità dell'ente

Nel sistema della responsabilità amministrativa degli enti, la non punibilità del reato presupposto non manda l'ente esonerato dalla punibilità, in quanto *"la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia"*¹⁹¹.

Nella formulazione iniziale dell'esimente penale introdotta nella riforma dell'adempimento collaborativo, il legislatore aveva qualificato la comunicazione preventiva dei rischi come causa di non punibilità: si sarebbe, quindi, mantenuta ferma la responsabilità dell'ente, per quanto quest'ultima, in caso di reato presupposto di infedele dichiarazione – unico reato tributario, come detto, oggetto di protezione in adempimento collaborativo – sorga solamente in casi particolari di frodi IVA di carattere transnazionale¹⁹². Nel successivo lavoro di riscrittura dell'esimente, la previsione normativa ha escluso in radice la configurabilità del fatto reato (di infedele dichiarazione), a fronte della comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi fiscali sottostanti: ne segue la non configurabilità anche della responsabilità dell'ente.

Per altro verso, la causa di non punibilità per l'estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, prevista per i reati fiscali di natura dichiarativa e per quelli di omesso versamento¹⁹³, non libera l'ente da responsabilità. Sarebbe utile cogliere l'occasione della riforma fiscale per rimuovere, quanto meno per i soggetti in adempimento collaborativo, la disparità di trattamento per il reo e per l'ente, rispetto alla condotta del contribuente che si ravveda dell'evasione fiscale in cui sia incorso, riconoscendo espressamente a questa gli effetti di esonero della

¹⁸⁸ Il principio direttivo della L. n. 111/2023 prevede *"l'esclusione (...) delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele (...)"*. In sede di attuazione, la scrittura del comma 4 dell'articolo 6 del Decreto 128 punta specificatamente alla non applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, norma penale incriminatrice della condotta di infedele dichiarazione.

¹⁸⁹ Articolo 10-*quater*, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, che regola la fattispecie di utilizzo di crediti non spettanti, diversamente dal comma 2 che è riferito alle condotte di utilizzo di crediti inesistenti. Per crediti non spettanti, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, *g-quinquies*) del D.Lgs. n. 74/2000, si intendono: 1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento; 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

¹⁹⁰ Si rinvia *infra* al capitolo VI per l'esposizione dei dubbi interpretativi che permangono in materia di crediti di imposta, pur tenendo conto della formulazione della lett. *g-quinquies*), nn. 1) e 3) citata (introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 87/2024, oltre che dell'Atto di indirizzo n. 18 del 1° luglio 2025 del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze.

¹⁹¹ Articolo 8, comma 1, lett. b) del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

¹⁹² Il delitto di dichiarazione infedele è qualificato come reato presupposto della responsabilità dell'ente quando sia commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, e dal delitto consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro (articolo 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, del D.Lgs. n. 231/2001).

¹⁹³ Il pagamento del debito tributario costituisce causa di non punibilità dei reati dichiarativi, purché il pagamento intervenga prima della formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di attività di controllo amministrativo o penale (articolo 13, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000); per i delitti di omesso versamento, analoga sorte consegue purché la condotta riparatoria si concretizzi prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (articolo 13, comma 1).

responsabilità dell'ente. A tale riguardo, si ravvisa uno spazio per un intervento normativo che qualifichi come idoneo *ipso iure* il modello organizzativo ex D.Lgs. n. 231/2001 ("Modello 231"), opportunamente integrato con il TCF, laddove, in sede di monitoraggio di quest'ultimo da parte della funzione di controllo interno a ciò deputata¹⁹⁴, emerga l'avvenuta commissione di una violazione rilevante quale reato tributario presupposto della responsabilità dell'ente e si proceda a sanarla attraverso il ravvedimento operoso: proprio il fatto che i processi di controllo di secondo livello del rischio fiscale, inseriti nel TCF, abbiano rilevato la violazione e abbiano dato impulso al relativo ravvedimento potrebbe essere elevato, in via normativa, a presunzione di idoneità del Modello 231 ai fini dell'esimente da responsabilità amministrativa dell'ente.

6.4. Le semplificazioni sul ravvedimento operoso e l'esclusione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione integrativa

A fronte delle violazioni commesse da imprese in adempimento collaborativo, la L. n. 111/2023 ha previsto l'adozione di procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente, in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi¹⁹⁵.

In adesione al principio fissato dal legislatore delegante, è stata prevista una procedura per la regolarizzazione della posizione del contribuente, in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento¹⁹⁶.

La procedura declinata in attuazione di questi principi – denominata ravvedimento guidato – consente di incardinare un contraddittorio con l'Ufficio Adempimento collaborativo, rispetto a ravvedimenti operosi da attivare tanto in adesione alle indicazioni risultanti da un'interlocuzione su rischi fiscali (ravvedimento adesivo), quanto per rimediare a violazioni commesse (ravvedimento spontaneo). Si ritiene che il ravvedimento guidato rappresenti una facoltà per le imprese in adempimento collaborativo, ben potendo le stesse, in alternativa, accedere direttamente al ravvedimento operoso senza previa interazione con l'Ufficio: questo aspetto potrebbe essere opportunamente confermato nella circolare di prossima emanazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

La sequenza procedimentale introdotta prevede, per entrambe le fattispecie, una serie di fasi:

1. "Comunicazione qualificata" – presentata dal contribuente, entro 9 mesi dalla decadenza dei termini di accertamento. La comunicazione, se completa e sufficiente, innesca l'obbligo di risposta (nel merito) in capo all'Ufficio Adempimento collaborativo: a tal fine, la comunicazione deve contenere tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio un'esauriente disamina della fattispecie concreta, compresa l'indicazione delle imposte, delle sanzioni e degli interessi correlati alla violazione comunicata.
2. "Schema di ricalcolo" – notificato dall'Ufficio al contribuente, entro 90 giorni dal ricevimento della Comunicazione qualificata. Lo Schema di ricalcolo – contenente l'ammontare (i) delle maggiori imposte; (ii) delle sanzioni; (iii) degli interessi dovuti – assegna un termine non inferiore a 60 giorni per eventuali osservazioni da parte del contribuente. Il contribuente, sulla base dello Schema di ricalcolo, può procedere al Versamento (saltando alla fase 4), con conseguente chiusura della procedura.

¹⁹⁴ Il riferimento è alle attività della seconda linea di difesa del TCF (c.d. Tax Risk Officer), che opera nel continuo il monitoraggio dei presidi di primo livello identificati quali presidi specifici di controllo nei processi aziendali.

¹⁹⁵ Articolo 17, comma 1, lettera g) n. 1.6, della L. n. 111/2023.

¹⁹⁶ Previsione contenuta nell'articolo 6, comma 2, del Decreto 128, ed attuata dal DM Ravvedimento Guidato.

3. **“Atto di ricalcolo”** – notificato dall’Ufficio, entro 60 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione di osservazioni del contribuente, senza che il contribuente abbia effettuato il versamento. L’atto di ricalcolo contiene l’indicazione delle maggiori imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione comunicata, è motivato rispetto ad eventuali osservazioni formulate dal contribuente, e assegna la data, non inferiore a 15 giorni, entro cui effettuare il Versamento.
4. **“Versamento”** da parte del contribuente del *quantum* (imposta, sanzioni e interessi) definito sulla base dello schema di ricalcolo (fase 2), prima del decorso del termine per le osservazioni, ovvero entro il termine fissato nell’atto di ricalcolo (fase 3).
5. **“Dichiarazione integrativa”** – da presentare *“ricorrendone i presupposti”*¹⁹⁷.

Avendo a mente la semplificazione del rapporto tributario quale obiettivo promosso dalla L. n. 111/2023, con particolare riguardo alla regolarizzazione della posizione del contribuente, pare utile un intervento suppletivo sul procedimento di ravvedimento guidato, al fine quanto meno di prevedere che l’atto di ricalcolo (o lo schema di ricalcolo), suffragati dal versamento effettuato dal contribuente, tengano luogo della dichiarazione integrativa, fermi restando gli effetti di rinnovazione dei termini di accertamento, ordinariamente derivanti dalla presentazione della dichiarazione integrativa¹⁹⁸.

Dal punto di vista operativo, ben si comprende come occorra in ogni caso assicurare il pieno allineamento del patrimonio informativo che supporta le attività di liquidazione e controllo dell’Agenzia delle entrate. A tal riguardo, potrebbe essere utile valutare, con il partner tecnologico dell’Amministrazione finanziaria, se l’atto di ricalcolo possa, negli archivi informatici dell’anagrafe tributaria, tenere luogo della dichiarazione integrativa da presentarsi da parte del contribuente: in tal caso, similmente ad un atto di accertamento, l’atto di ricalcolo potrebbe sostituire, per la parte di rettifica apportata, la dichiarazione inizialmente inviata e rendere così non necessaria, anche in termini operativi appunto, la presentazione di una dichiarazione integrativa.

6.5. Il consolidamento del Regime Opzionale

In caso di adesione al Regime Opzionale, il contribuente deve adottare un Tax Control Framework certificato, del tutto simile a quello prescritto in capo ai soggetti in adempimento collaborativo. Nel contesto del TCF, anche le imprese in Regime Opzionale devono dotarsi di una mappa dei rischi fiscali di adempimento, che deve essere aggiornata e monitorata in maniera continuativa, e di un processo di gestione del rischio interpretativo, con conseguente generazione della mappa dei rischi fiscali interpretativi.

La disciplina vigente circoscrive la premialità agli interpelli che le imprese in Regime Opzionale presentino. Nessun beneficio viene riconosciuto né alla mappa dei rischi fiscali di adempimento, né alla mappa dei rischi fiscali interpretativi: considerato l’impegno (anche economico, oltre che organizzativo) richiesto per adottare un TCF, sarebbe ragionevole mettere queste imprese in condizione di fruire del beneficio sanzionatorio accordato, a fronte degli strumenti del TCF, alle imprese in adempimento collaborativo.

6.6. Il beneficio della riduzione del termine di accertamento

Seppure il tema sia laterale rispetto all’angolo della presente analisi, dedicata alla premialità sanzionatoria del regime di adempimento collaborativo, pare, tuttavia, ugualmente contestualizzato, rispetto agli argomenti qui in trattazione, un cenno alla riduzione del termine di accertamento, introdotto dalla riforma, per i contribuenti aderenti all’adempimento collaborativo, ed ai possibili interventi normativi di ulteriore rafforzamento di questa previsione. Ridurre il termine di accertamento significa, infatti, comprimere lo spazio temporale entro il quale possano essere contestate le scelte

¹⁹⁷ Articolo 4 del DM Ravvedimento Guidato.

¹⁹⁸ La rinnovazione opera quanto alle poste oggetto di integrazione, in forza di quanto disposto dall’articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

fiscali del contribuente ed irrogate conseguentemente le sanzioni: le previsioni che andremo a commentare rappresentano anch'esse in tal senso, pur se in maniera mediata, una forma di premialità sanzionatoria.

In attuazione di un criterio direttivo della L. n. 111/2023¹⁹⁹, la novella ha previsto che, per i periodi di imposta ai quali il regime di adempimento collaborativo si applica ed ai contribuenti il cui TCF sia opportunamente certificato, i termini di decadenza per l'esercizio dei poteri di accertamento, in materia di imposte dirette ed IVA e per la contestazione delle relative sanzioni, siano ridotti di due anni²⁰⁰, salvo che per le violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente²⁰¹. I termini di decadenza sono ridotti di un ulteriore anno – ferme le medesime esclusioni – se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria, in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze²⁰².

Seguono tre spunti di riflessione *de iure condendo* per un ulteriore eventuale assestamento della premialità in commento.

In primo luogo, un intervento sulla norma primaria potrebbe estendere l'abbreviazione del termine di decadenza oltre il perimetro delle imposte sui redditi, all'IVA e della sostituzione di imposta, cui la stessa è stata confinata dalla novella²⁰³: in particolare, tra l'altro, il beneficio si potrebbe applicare agli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate che, come tali, rientrano nel perimetro dell'adempimento collaborativo²⁰⁴, quali in particolare le imposte sulle assicurazioni²⁰⁵, oltre che le imposte di registro e di bollo.

Per altro verso, nella logica del rafforzamento dei benefici del c.d. regime opzionale ed attraverso una modifica della norma primaria che lo disciplina, il beneficio della compressione dei termini di accertamento potrebbe essere accordato anche ai contribuenti aderenti a questo istituto²⁰⁶.

Da ultimo, in sede di regolamentazione secondaria, sarebbe opportuno un intervento di manutenzione della disciplina della certificazione tributaria (c.d. visto pesante) – cui, come si è detto, è correlato il beneficio della riduzione di un ulteriore anno dei termini di accertamento – al fine di renderla maggiormente fruibile per contribuenti di dimensioni e complessità tipiche dei soggetti in adempimento collaborativo. A tal riguardo, si potrebbe aggiornare l'ormai risalente decreto

¹⁹⁹ Articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1.9.3, della legge delega n. 111 del 2023.

²⁰⁰ Articolo 6, comma 6-*bis*, del Decreto 128.

²⁰¹ Articolo 6, comma 6-*quater*, del Decreto 128.

²⁰² Articolo 6, comma 6-*ter*, del Decreto 128. Il riferimento è al c.d. visto pesante, previsto dall'articolo 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

²⁰³ L'abbreviazione è, infatti, disposta con riguardo ai termini di accertamento fissati dalle previsioni normative di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (quest'ultimo, peraltro, oggi abrogato e sostituito dall'articolo 22 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173). Ne segue che la riduzione del termine di decadenza dell'attività accertativa si applica alle imposte sui redditi e all'IVA – regolate dai decreti n. 600 e 633 – e, quindi, anche alle imposte sostitutive delle precedenti e alle ritenute operate dai sostituti d'imposta, nonché alle relative sanzioni, regolate dal decreto n. 173 (ex n. 472).

²⁰⁴ È pur vero che il criterio direttivo della legge delega, nella formulazione letterale del numero 1.9.3 sopra citato, punta alle previsioni dei decreti n. 600, 633 e 472 e così alle imposte sui redditi ed all'IVA e relativa sostituzione: pare, tuttavia, che il legislatore delegato non incorrerebbe in eccesso di delega, laddove optasse per l'estensione di cui si ragiona sopra, in forza del necessario coordinamento sistematico tra i benefici accordati in merito ai termini di accertamento per le imprese in adempimento collaborativo, rispetto al perimetro di questo istituto che abbraccia come detto i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

²⁰⁵ Il termine di accertamento dell'imposta sulle assicurazioni, disciplinato dall'articolo 29 della legge 29 ottobre 1961, n. 1216, è stato recentemente rimodulato, in attuazione delle legge delega n. 111 del 2023 (articolo 17, comma 1, lettera h), n. 2), per allinearlo, quanto all'infedele denuncia, a quello relativo alle imposte dirette ed IVA.

²⁰⁶ L'estensione al regime opzionale non trova un addentellato nella legge delega, considerato che la previsione dell'articolo 17 citata sopra (numero 1.9.3) è riferita al regime di adempimento collaborativo, mentre il regime opzionale è regolato, unicamente con riguardo ai benefici sanzionatori, nell'articolo 20, comma 1, numero 4.

ministeriale che, da ultimo, ha regolato gli adempimenti per il rilascio della certificazione²⁰⁷: ad oggi, ad esempio, i controlli previsti dalla normativa in commento sono riferiti alle sole componenti del reddito di impresa rilevanti ai fini delle imposte dirette, non essendo indicati controlli relativi a IVA e obblighi di sostituzione d'imposta. Sarebbe, inoltre, utile prevedere la possibilità di coprire, con il visto pesante, solo alcune aree degli adempimenti fiscali dell'impresa, ottenendo per questi soltanto il beneficio della ulteriore maggior riduzione del termine di accertamento.

VI. LA COMPENSAZIONE CON CREDITI DI IMPOSTA “INESISTENTI” O “NON SPETTANTI”²⁰⁸

1. Premessa

Nel presente capitolo si affronta in particolare la questione delle nozioni di “crediti di imposta inesistenti” e di “crediti di imposta non spettanti” introdotte rispettivamente con le lettere g-quater) e g-quinqies) dell'art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 74/2000 dall'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 87/2024.

La distinzione, come è noto, rileva per l'applicazione sia delle sanzioni amministrative di cui all'art. 13, comma 4 e segg. del D.Lgs. n. 471/1997, sia delle sanzioni penali, a suo tempo introdotte nell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 dal D.L. n. 223/2006, per i casi di indebita compensazione con crediti di imposta.

Il D.Lgs. n. 87/2024 è intervenuto sulla materia in attuazione di una specifica previsione della legge-delega per la riforma tributaria che ha chiesto al Governo di “*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*” (art. 20, comma 1, lett. a) n. 5 della L. n. 111/2023).

Occorre rammentare che il problema dei crediti d'imposta fruiti indebitamente non è certamente di oggi, ma risale indietro di oltre due decenni, da quando è stato istituito, alla fine del secolo scorso, il sistema di compensazione tramite modello F24 con l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Tale norma è stata introdotta per superare il sistema allora in essere che – prevedendo la compensazione limitatamente ai debiti e ai crediti relativi alla medesima imposta (c.d. “compensazione verticale”) – obbligava il contribuente che avesse vantato un credito verso l'erario a versare comunque i tributi diversi da quelli originanti tale credito per poi attendere, normalmente a lungo, il rimborso del credito. Situazione solo in parte mitigata dalla successiva previsione per cui la compensazione poteva essere attuata anche con riguardo ad altri tributi purché appartenenti alla medesima tipologia e di pertinenza della medesima controparte pubblica.

Con il citato art. 17 è stata introdotta una nuova modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, pure denominata “compensazione”, applicabile anche ai crediti e debiti relativi a tributi (e contributi) di diversa natura e di pertinenza di diverse controparti pubbliche, sebbene non in via generalizzata ma con un approccio casistico rappresentato dalla elencazione contenuta nel comma 2 dell'art. 17 (c.d. “compensazione orizzontale”). Vero è che tale “*numerus clausus*” è stato via via ampliato sino ad arrivare alla introduzione, nello stesso comma 2, della lett. h-*ter*) che “delega” al Ministro delle Finanze di individuare, con apposito decreto, altre fattispecie in cui la compensazione è ammessa.

²⁰⁷ Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18 maggio 2004.

²⁰⁸ Su questa tematica si veda anche il documento del Laboratorio Fiscale “*La compensazione con crediti di imposta inesistenti o non spettanti dopo il D.Lgs. n. 87/2024*” (25 febbraio 2025: <https://laboratoriofiscale.com/la-compensazione-con-crediti-di-imposta-inesistenti-o-non-spettanti-dopo-il-dlgs-n-87-2024>), dal quale è tratto il presente capitolo.

Ma ben presto si è assistito all'attribuzione di crediti di imposta, compensabili in F24, previsti da norme *ad hoc* con finalità sovvenzionali.

Tali ultimi crediti d'imposta, pur fruibili in compensazione di tributi e contributi obbligatori, non hanno nulla a che vedere con il rapporto fiscale in senso stretto: sono in realtà sussidi erogati dallo Stato che, anziché essere corrisposti tramite mandati di pagamento dei competenti dicasteri, sono fruibili attraverso compensazioni finanziarie con debiti verso lo Stato o altri enti pubblici per imposte e contributi previdenziali. La semplificazione amministrativa per i centri di spesa è evidente, ma è altrettanto evidente che è mancata, da sempre, la predisposizione di adeguati controlli di merito sulla spettanza di questi sussidi.

2. Le nozioni di credito di imposta inesistente o non spettante nella giurisprudenza

Come già accennato, l'art. 20, comma 1, lett. a) n. 5 della L. n. 111/2023 ha delegato il Governo a *"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"* (enfasi nostra).

Compito non agevole in quanto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione può registrarsi un certo disallineamento tra gli orientamenti espressi sul tema in materia penale e in materia civilistica²⁰⁹.

In effetti, prima dell'intervento operato con il D.Lgs. n. 87/2024, la normativa offriva il destro a diverse interpretazioni. Infatti:

- a) in materia di sanzioni penali, il D.Lgs. n. 74/2000, pur prevedendo le fattispecie criminose di cui al citato art. 10-quater, non conteneva alcuna nozione di credito "inesistente" e "non spettante";
- b) in materia di sanzioni amministrative, invece, l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 – come modificato dal medesimo D.Lgs. n. 158/2015 che pure era intervenuto sull'art. 10-quater – definiva le ipotesi di credito "non spettante" al comma 4 (*"Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato"*) e di credito "inesistente" al comma 5 (*"[...] 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"*) (enfasi nostre).

Vi è da rilevare, per completezza, che, anteriormente al citato intervento del D.Lgs. n. 158/2015, l'art. 27, comma 16 del D.L. n. 185/2008 prevedeva che l'atto per la *"riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione"* ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (previsto dall'art. 1, comma 421 della L. n. 311/2004), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per *"la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione"* ai sensi dell'articolo 17 medesimo, potesse essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Al riguardo la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva affermato che tra le due nozioni ("crediti indebitamente utilizzati" e "crediti inesistenti") non vi fosse alcuna differenza, essendo la relativa distinzione priva di fondamento logico-giuridico, poiché il differente regime previsto all'art. 27, comma 16 del D.L. n. 185/2008 era univocamente finalizzato a garantire un margine di tempo

²⁰⁹ Sul tema si veda, più diffusamente, MASTRANTONIO, *Indebita compensazione: la non perfetta coincidenza delle nozioni di inesistenza e non spettanza del credito nella giurisprudenza di legittimità civile e penale*, in *Ius in itinere* (<https://www.iusinitinere.it>), 11 giugno 2024.

adeguato per le verifiche, talora complesse, riguardanti l'elemento generatore del credito d'imposta²¹⁰.

Dopo la modifica apportata in materia di sanzioni amministrative dal D.Lgs. n. 158/2015 (di cui alla precedente lett. b) la giurisprudenza di legittimità civilistica è stata uniforme sulla posizione prima delineata dalle sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 del 16.11.2021 e poi confermata dalle Sezioni Unite Civili con la sentenza n. 34419 dell'11.12.2023:

“Le due categorie, dunque, appaiono strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative: il credito è inesistente oppure esiste ma è non spettante. [...] La distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l'una (“l'inesistenza”) ha un valore obbiettivo, mentre l'altra (la “non spettanza”) ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito. [...] L'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 – che ha solo confermato e precisato quanto già desumibile dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 – è chiaro sul punto dove precisa che il credito è inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo “e” tale inesistenza non sia riscontrabile con controlli cd. automatizzati. L'uso della congiunzione “e” rivela la necessaria contitolarità dei due requisiti – quello strutturale interno correlato ai singoli crediti e quello strutturale esterno di portata generale – per la costruzione della nozione e l'applicazione del regime più severo, che resta circoscritto alle fattispecie di maggiore gravità e offensività. Il corollario è che, in assenza di uno dei due requisiti, il credito, ai fini qui in rilievo, non può qualificarsi come inesistente: non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi o sia “non reale” se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda, in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno affittivo. [...] In altri termini, il credito, pur inesistente in fatto, non è valutabile come tale e, dunque, esclusa la possibilità di un tertium genus tra esistente e inesistente, deve essere ricondotto, sul piano formale, ai crediti “esistenti”, sicché la sua indebita compensazione rileva come quella di credito “non spettante”, sempre escluso dal più lungo termine di accertamento, nonché, sul piano affittivo, oggi sanzionato ai sensi del comma 4 del d.lgs. n. 471 del 1997 e, in precedenza, ai sensi del comma 1 del medesimo decreto legislativo. [...]”

Sul punto della validità delle due nozioni sia ai fini amministrativi sia a quelli penali le Sezioni Unite Civili affermano:

“Gli interventi operati sull'art. 13, commi 4 e 5, d.lgs. n. 471 del 1997 e sull'art. 10 quater, d.lgs. n. 74 del 2000, sopra riportati, inducono ad alcune considerazioni: a) il legislatore ha fornito, in positivo e con specificazioni autonome, sia la definizione di crediti inesistenti sia quella di crediti non spettanti; b) lo sforzo definitorio del legislatore si è concentrato sulla sola disciplina tributaria e non anche su quella penale, dove, pur essendo state distinte, anche in termini di gravità del trattamento sanzionatorio, le fattispecie di compensazione per crediti non spettanti e crediti inesistenti, non ne ha autonomamente definito le rispettive nozioni. Ciò non significa che le nozioni di “credito inesistente” e di “credito non spettante” siano diversificate tra i due settori; anzi, proprio la contestualità delle modifiche operate con il d.lgs. n. 158 del 2015, conduce a ritenere, già in prima battuta, di valenza unitaria le nozioni introdotte con l'art. 13, commi 4 e 5.”

Di diverso avviso è stata la Corte di Cassazione penale che, sulla scorta del principio di autonomia dell'accertamento penale rispetto a quello fiscale, ha sempre evidenziato la non perfetta coincidenza delle nozioni di credito inesistente e credito non spettante tra il sistema penale e quello tributario, sostenendo l'inapplicabilità delle definizioni di cui all'art. 13, comma 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997 ai fini penali e, in particolare, alla fattispecie di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000. Tanto più che, come evidenziato sopra, l'art. 10-quater è stato riformulato dallo stesso provvedimento

²¹⁰ In questo senso si veda: Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 10112 del 21.4.2017; Cass. civ., ordinanza n. 19237 del 2.8.2017; Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 24093 del 30.10.2020; Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 31859 del 5.11.2021; Cass. civ., Sez. VI, ordinanza n. 25436 del 29.8.2022; Cass. civ. n. 31419 del 25.10.2022.

normativo che ha introdotto le definizioni di cui all'art. 13: il mancato richiamo di quest'ultima disposizione nel corpo della prima costituiva quindi un ulteriore argomento a sostegno di tale posizione²¹¹.

In particolare *“la fattispecie sanzionata penalmente dal D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, sviluppa una definizione costitutiva ed autonoma dei concetti di ‘crediti inesistenti’ e di ‘crediti non spettanti’, preesistente (e impermeabile) alle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015, laddove la definizione di “crediti inesistenti” di cui al D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, rileva ai soli fini dell’integrazione dell’illecito amministrativo specificamente introdotto dal medesimo D. Lgs. n. 158, cit.”*²¹².

E quindi *“mentre il concetto di credito inesistente è di facile ed intuibile identificazione (essendo chiaramente tale il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi) [...] il credito tributario non spettante, ai fini di cui al D. lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, è quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l’Erario”*^{213 214}.

Ed è anche a motivo del descritto scenario giurisprudenziale che il legislatore della L. n. 111/2023 ha ritenuto di delegare il Governo a *“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”* (art. 20, comma 1, lett. a) n. 5).

3. Gli interventi del D.Lgs. n. 87/2024

Il legislatore delegato, nell’ambito del D.Lgs. n. 87/2024, si è mosso secondo le seguenti direttrici:

Definizione dei concetti di “crediti inesistenti” e di “crediti non spettanti” ai fini penali

a) per “crediti inesistenti” si intendono:

- 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

(art. 1, comma 1, lett. g-quater del D.Lgs. n. 74/2000)

b) per “crediti non spettanti” si intendono:

²¹¹ Con particolare riguardo alle posizioni della Corte di Cassazione penale si veda, più diffusamente, SCAFURI, *Indebita compensazione ex art. 10-quater D. Lgs. 74/2000: la difficile collocazione dei c.d. “crediti ricerca e sviluppo” tra giurisprudenza altalenante e novità legislative*, paragrafo 1, in *Giurisprudenza Penale WEB* (<https://www.giurisprudenzapenale.com>), 2024, 12.

²¹² Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 16353 del 21 febbraio 2023; nello stesso senso, Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 23083 del 14 giugno 2022; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 6 del 2 gennaio 2024.

²¹³ Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 3367 del 26 giugno 2014; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 38860 del 4 agosto 2017; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 25922 dell’11 settembre 2020; Cass. pen., sentenza n. 16353 del 21 febbraio 2023.

²¹⁴ In verità, la stessa Terza Sezione Penale, con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022, ha invece affermato che, anche ai fini penali, *“la definizione di credito inesistente si desume dal D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis. Devono dunque ricorrere entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito: a) deve mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente); b) l’inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Ne deriva, a contrario, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante”*. Ma tale posizione è rimasta isolata, tanto che, con sentenza n. 6 del 2 gennaio 2024, la medesima Terza Sezione Penale, ha ribadito la tesi dell’autonomia dei concetti di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” rilevante ai fini penali rispetto a quelli contenuti nell’art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, validi solo ai fini amministrativi.

- 1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

(art. 1, comma 1, lett. g-quinquies del D.Lgs. n. 74/2000)²¹⁵

Unificazione dei concetti di “crediti inesistenti” e di “crediti non spettanti” ai fini penali e ai fini amministrativi

Anche ai fini delle sanzioni amministrative, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'art. 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies) del D.Lgs. n. 74/2000 (art. 13, comma 4 del D.Lgs. n. 471/1997).

È stato così risolto in via normativa il contrasto sul punto tra giurisprudenza penale e civile.

Modifica delle sanzioni per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o non spettanti

a) sanzioni penali

Il testo dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 è rimasto immutato, salvo l'aggiunta del comma 2-*bis* che prevede che la punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 [utilizzo in compensazione di crediti non spettanti] 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.

Analogha causa di esclusione della punibilità non è invece stata introdotta per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti anche se, a ben vedere, condizioni di obiettiva incertezza possono in concreto esistere anche con riferimento alla sussistenza o meno dei requisiti oggettivi o soggettivi indicati nella normativa di riferimento se non addirittura al carattere fraudolento della rappresentazione di tali requisiti.

Per inciso si osserva che, sulla stessa linea di discriminazione, non facilmente comprensibile, tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, si pone la previsione di cui all'art. 7-*bis* del D.L. n. 39/2024 che, in via (discutibilmente) interpretativa, esclude l'obbligo di contraddittorio preventivo di cui all'articolo 6-*bis*, comma 1 della L. n. 212/2000 per gli “*atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*”.

b) sanzioni amministrative

Più ampi sono stati gli interventi in materia di sanzioni amministrative.

In primo luogo, la sanzione per l'utilizzo di un credito d'imposta non spettante è stata ridotta dal 30% al 25% del credito utilizzato in compensazione (art. 13, comma 4-*bis* del D.Lgs. n. 471/1997).

Tuttavia, per la violazione di cui sopra, la sanzione si applica nella misura fissa di 250 euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti

²¹⁵ Al riguardo è interessante notare che la Corte di Cassazione, sezione III penale, con la sentenza n. 19868 del 28 maggio 2025 ha affermato che le nuove nozioni di credito non spettante e inesistente introdotte con la riforma coincidono con quelle formulate in passato dalla giurisprudenza di legittimità penale, con la conseguenza che, ai fini penali, non sussisterebbe alcun ostacolo alla loro applicazione retroattiva.

amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettante entrambe le seguenti condizioni: a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza; b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima (art. 13, comma 4-ter del D.Lgs. n. 471/1997).

Al riguardo si osserva la previsione "a pena di decadenza" o meno degli adempimenti omessi costituisce il discrimine tra l'applicazione della sanzione in misura percentuale e quella in misura fissa. Sotto tale aspetto si rileva che non sembra essere richiesto che la decadenza sia prevista in via normativa (e quindi potrebbe dirsi che essa ha la stessa valenza anche se prevista semplicemente dalla prassi).

Nel caso di utilizzo di un credito inesistente la sanzione è stata ridotta dal 100-200% al 70% del credito utilizzato in compensazione ed è stata eliminata la preclusione della definizione agevolata di cui agli artt. 16, comma 3 e 17, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997 (art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997).

Ma ove i requisiti oggettivi o soggettivi del credito utilizzato siano stati oggetto di rappresentazioni fraudolente, la sanzione di cui sopra è aumentata dalla metà al doppio (art. 13, comma 5-bis del D.Lgs. n. 471/1997).

Rammentiamo che invece, in materia penale, la fraudolenza del credito inesistente non è oggetto di una specifica ipotesi di reato né di una specifica aggravante, ma potrà influire sulla durata della reclusione (come detto, da un anno e sei mesi a sei anni) inflitta dal giudice in base all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000.

4. Le definizioni di crediti inesistenti e crediti non spettanti

La definizione di "crediti inesistenti" non sembra dare origine, in via di principio, a particolari problemi interpretativi.

Al contrario, appare apprezzabile che nell'ipotesi di comportamenti non fraudolenti sia esplicitato, in ossequio al principio di legalità, che i requisiti oggettivi o soggettivi assenti debbano essere individuati tra quelli "*specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*". Ciò significa che non sarà più possibile fondare l'inesistenza dei crediti sulla base di interpretazioni che non trovino un puntuale riscontro nella normativa che disciplina i crediti medesimi.

Sotto tale profilo, nell'Atto di indirizzo n. 18 del 1° luglio 2025 del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze è precisato che "*Quanto alla fonte normativa di riferimento, è tale non solo la norma primaria istitutiva delle singole fattispecie di crediti d' imposta ma anche tutte le disposizioni recate da fonti secondarie (decreti ministeriali o regolamenti) espressamente richiamate dalla norma istitutiva del credito e che vanno a completare o specificare i presupposti costitutivi del credito d'imposta. In tali casi, i presupposti costitutivi, ancorché enunciati nella norma primaria istitutiva del credito, si completano solo con l'integrazione di elementi contenuti in altra fonte (ad esempio, l'individuazione specifica della tipologia di spesa, demandata dalla norma primaria all'emanazione di un decreto ministeriale). Non rilevano invece, ai fini della contestazione dell'inesistenza del credito, eventuali ulteriori fonti di dettaglio, come ad esempio manuali tecnici, che non siano oggetto di esplicito richiamo nella norma istitutiva o nelle fonti secondarie che ne completano la disciplina ovvero per i quali il rinvio sia operato solo genericamente e non 'specificamente'*".

Agevole appare anche l'individuazione delle fattispecie di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 1, lett. g-quinquies), nn. 1) e 3), del D.Lgs. n. 74/2000 secondo cui, ripetiamo per comodità espositiva, "*per crediti non spettanti si intendono:*

1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;

[...]

3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.

In tale ambito, infatti, si tratterà solo di accertare la sussistenza di elementi fattuali attinenti al quantum del credito d'imposta utilizzato in compensazione e ai relativi adempimenti procedurali.

Altrettanto non può dirsi con riguardo alla tipologia di credito non spettante di cui all'art. 1, lett. g-quinquies), n. 2), del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui sono tali “i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito”.

Tale disposizione è quella che più significativamente riguarda i crediti d'imposta sovvenzionali (ad esempio, i crediti per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica), come confermato dal citato Atto di indirizzo.

Preliminarmente, è doveroso al riguardo osservare che con questa disposizione il legislatore meritoriamente intende limitare le contestazioni di indebito utilizzo di crediti inesistenti alle sole fattispecie che denotano una notevole offensività della condotta del contribuente – in quanto violano palesemente il dato normativo – e, per l'effetto, “degradare” alla categoria della non spettanza quegli utilizzi di crediti d'imposta effettuati in violazione di ulteriori regole non direttamente desumibili dal dato normativo (quali, per esempio, quelle individuate all'esito dell'ordinaria attività di interpretazione del dato normativo, vedi *infra*).

Ciò posto, nonostante questo notevole e apprezzabile sforzo normativo, è tutt'altro che agevole individuare quali sarebbero gli “ulteriori elementi” e le “particolari qualità” che, pur non impattando sull'esistenza del credito, possono condurre ugualmente al disconoscimento della legittimità del suo utilizzo. A stretto rigore, infatti, qualsiasi elemento che concorre alla realizzazione della fattispecie non può che definirsi come un suo elemento costitutivo (soggettivo o oggettivo che sia). In altri termini, sul piano concettuale appare arduo distinguere i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma da quelli individuati da una corretta interpretazione del medesimo dato normativo.

In ogni caso, anche ipotizzando che sia possibile individuare due distinte ed autonome categorie di elementi della fattispecie costitutiva del credito d'imposta – in base alla relativa fonte di provenienza – viene anzitutto da pensare che, in questo modo, si dia illegittimo accesso ad un “allargamento” della discrezionalità amministrativa nella definizione del credito non spettante e nel trattamento delle fattispecie sanzionatorie, non perfettamente rispondente al principio di determinatezza della norma penale ricavabile dall'art. 25 della Costituzione. Trattandosi di fattispecie penalmente rilevanti, non v'è dubbio che l'esigenza primaria che il legislatore deve garantire è quella di evitare fattispecie normative non definite e generiche, sussumibili nella definizione di “nome penali in bianco”²¹⁶. Per meglio dire, anche ipotizzando che questa norma possa effettivamente precludere in taluni casi la contestazione di indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti – supposizione, questa, tutta da verificare per i motivi che precedono – è tuttavia indubbio che in questo modo potranno più facilmente assumere rilevanza penale, seppur in termini di credito non spettante, gli indebiti utilizzi dei crediti d'imposta. In definitiva, il rischio è che la norma possa essere utilizzata dall'Amministrazione finanziaria come “leva” per recuperare crediti di imposta sull'assunto che la compensazione non debba essere consentita non solo quando manchino i requisiti oggettivi o

²¹⁶ In merito ai dubbi di legittimità costituzionale delle disposizioni in commento per violazione del principio di determinatezza della norma penale si veda TIGANO, *Crediti inesistenti e non spettanti: dubbi di costituzionalità*, in *Salvis Juribus* (<https://www.SalvisJuribus.it>), 10 agosto 2024.

soggettivi previsti nella legge (fattispecie di inesistenza), ma anche quando le circostanze del caso inducano a ritenere che l'utilizzo del credito vada impedito in ragione di ricostruzioni che si fondino sul mancato rispetto, sempre opinabile, della *ratio* delle norme di riferimento o su atti non normativi come i ben conosciuti Manuali di Frascati e di Oslo (in tema di credito d'imposta ricerca e sviluppo)²¹⁷.

E infatti, al riguardo, il già citato Atto di indirizzo del Vice Ministro – dopo aver riconosciuto che *“questa è la tipologia ... che ha sollevato le maggiori criticità interpretative e applicative”* – afferma che la relativa previsione normativa è integrata *“quando, ferma restando la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi specificamente individuati nella normativa di riferimento, il credito d'imposta difetta di ulteriori elementi o qualità individuate da fonti tecniche di dettaglio non specificamente richiamate dalla normativa, primaria e secondaria, dell'agevolazione”*.

5. Le criticità nella gestione dei crediti di imposta

Come detto in apertura all'attribuzione di crediti di imposta, compensabili in F24, si è ricorso con sempre maggiore frequenza con finalità sovvenzionali.

La gestione di siffatti crediti d'imposta da parte delle imprese vede l'intervento di numerosi soggetti; da una parte consulenti e certificatori esterni specializzati in diversi rami e dall'altra manager della società (tecnici, gestionali, amministrativi, finanziari); nel mezzo norme ancora non chiare, nonostante le circolari e FAQ di diversi Enti (ad esempio, MIMIT, GSE, Agenzia delle entrate, ordini professionali, università e altri).

I consulenti/certificatori esterni intervengono non soltanto per motivi consulenziali, ma anche perché le norme prevedono la redazione di perizie/relazioni (ad esempio, vedasi i crediti d'imposta Industria 4.0 e Transizione 5.0) oppure perché la stessa impresa intende cautelarsi circa la bontà del credito d'imposta con la nomina di un certificatore indipendente iscritto ad un apposito Albo presso il MIMIT, figura ad oggi stabilita solo per il credito d'imposta “ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design” (D.L. n. 73/2022, art. 23, commi 2-8 e Linee guida MIMIT).

Inoltre, è quasi sempre previsto che un revisore dei conti effettui la certificazione dell'effettivo sostenimento dei costi e della corrispondenza ai documenti contabili.

Nella tabella²¹⁸ di sinossi sono esaminati i seguenti crediti di imposta di natura sovvenzionale – come modificati dalla L. n. 207/2024 con validità 2025 (soggetti con esercizio solare) – al fine di evidenziare i punti chiave degli adempimenti e dei controlli:

- Credito d'imposta “ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design”;
- Credito d'imposta “Industria 4.0” (beni materiali ed immateriali – allegato A e B);
- Credito d'imposta “Transizione 5.0” con risparmio energetico (beni materiali ed immateriali – allegato A e B);
- Credito d'imposta sui beni materiali nella ZES.

²¹⁷ Sul punto si veda SCAFURI, *cit.*, paragrafo 3.

²¹⁸ Tabella estratta da REICH - VERNASSA, in *Il Sole 24 Ore* del 28 dicembre 2024.

n.	Argomento	RS, innovazione, design	Industria 4.0	Transizione 5.0	ZES
1	Norme	L. 160/2019, art. 1, co. 198-209	L. 178/2020 Art. 1, co. 1051-1063	D.L. 19/2024, art. 38	D.L. 124/2023, art. 16
2	Decreti attuativi	DM 26 maggio 2020	Nulla	DM 24 luglio 2024	DM 17 maggio 2024
3	Soggetti interessati Tutte le imprese residenti e stabili organizzazioni indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività e dal regime fiscale/contabile adottato.	Sì	Sì	Sì, comprese le ESCo (Energy Service Companies)	Sì, con esclusione di alcuni settori
4	Tipologia di costi ed investimenti interessati	Sette diverse categorie di costi, con maggiorazioni o limitazioni della base di calcolo	Beni materiali (allegato A). Per i Beni immateriali (allegato B) solo più "coda" al 30 giugno 2025 per ordini ed acconti entro il 31 dicembre 2024	Beni materiali (allegato A) e Beni immateriali (allegato B), software, impianti fotovoltaici (con maggiorazione del costo)	Progetto di investimento con macchinari, impianti, attrezzature, terreni, immobili
5	Rilevanza e competenza dei costi sostenuti, anche in locazione finanziaria	Art. 109 del TUIR	Art. 109 del TUIR	Art. 109 del TUIR ²¹⁹	Art. 109 del TUIR
6	Certificazione dell'effettivo sostenimento dei costi e corrispondenza ai documenti contabili	Rilasciata da un revisore legale dei conti	No	Rilasciata da un revisore legale dei conti	Rilasciata da un revisore legale dei conti
7	Idonea documentazione da conservare	Sì	Sì	Sì	Sì
8	Relazioni/perizie	relazione tecnica asseverata	perizia rilasciata da esperto (superiore € 300.000)	perizia rilasciata da esperto (superiore € 300.000)	Non applicabile

²¹⁹ In realtà per il credito Transizione 5.0 si è derogato al criterio di cui all'art. 109 del TUIR escludendo gli investimenti avviati prima del 1° gennaio 2025, pur se consegnati dal 1° gennaio 2025.

			oppure legale rappresentante fino a € 300.000)	oppure legale rappresentante (fino a € 300.000) e certificazioni tecniche	
9	Relazione iscritto Albo dei certificatori presso MIMIT	Sì	No	No	No
10	Controlli successivi	Sì	Sì	Sì	Sì

Tutte le relative normative di riferimento richiedono, anche indirettamente (vedasi ad esempio, i crediti ricerca e sviluppo, innovazione e design – art. 1, commi 205-206 della L. n. 160/2019), la predisposizione e la conservazione di un'ideale documentazione per la dimostrazione “*dell'effettivo sostenimento e della corretta determinazione dei costi agevolabili*”, non specificandone nel dettaglio la struttura e la composizione.

In termini generali, è da ritenere che la mancanza di documentazione possa essere causa di revoca del beneficio, ancorché ciò non sia specificato come nel caso dell'art. 1, comma 1062 della L. 178/2020.

Per quasi tutte le tipologie (tranne Industria 4.0), l'ideale documentazione deve essere esaminata dal revisore legale dei conti per il rilascio della certificazione valida ai fini del riconoscimento del credito (vedasi, ad esempio, l'art. 7, comma 14 del DM 17 maggio 2024, attuativo della ZES e l'art. 38, comma 15 del D.L. n. 19/2024 - Transizione 5.0).

Da ultimo, il Collegio Sindacale, ove esistente, dovrà reperire ed archiviare il fascicolo contenente l'ideale documentazione.

I relativi costi di *compliance* sono molteplici e per le PMI sono anche “scoraggianti”:

- alcuni obbligatori, come quelli per la certificazione sull'effettivo sostenimento dei costi e la corrispondenza ai documenti contabili da parte di un revisore contabile o per la perizia dei beni interconnessi di importo superiore a € 300.000;
- altri facoltativi, ma utili (perizie tecniche, ecc.) o addirittura indispensabili se si vuole salvaguardare l'impresa ed il suo management: si veda, ad esempio, la certificazione volontaria per i crediti ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design (art. 23 del D.L. n. 73/2022 e Linee Guida MIMIT) che esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria sulla bontà dei progetti.

A questi costi esterni bisogna aggiungere il costo del lavoro del personale interno e/o del consulente di supporto.

Infine, è da ritenersi che la complessità delle disposizioni che riguardano i presupposti costitutivi dei crediti di imposta e le modalità e condizioni per una corretta fruizione degli stessi – dall'inosservanza dei quali possono discendere sanzioni amministrative ma anche penali – dovrebbero indurre l'impresa che vi ricorra con una certa frequenza a dotarsi di un sistema *ad hoc* di controllo dei relativi rischi, il che a sua volta comporta rilevanti oneri di impianto e di gestione.

Tale sistema di controllo dovrebbe essere poi integrato – al pari degli altri sistemi interni di controllo dei rischi – con il *Tax Control Framework* (TCF) di cui debbono dotarsi le imprese che aderiscono o aderiranno al regime della *Cooperative Compliance* di cui al D.Lgs. n. 128/2015 e, più in generale, le imprese che comunque, pur non avendo i requisiti per aderire a detto regime, intendano optare,

ai sensi dell'art. 7-bis dello stesso D.Lgs., per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Infatti, pur appartenendo all'ambito del rapporto fiscale in senso stretto solo il momento della compensazione nel mod. F24 dei crediti in discorso con i debiti tributari o contributivi, la precedente fase generativa dei crediti di imposta (presupposti di emersione del credito, produzione e conservazione della documentazione richiesta, modalità e condizioni di fruizione) costituisce il presupposto indispensabile della compensazione e a essa dovrebbero applicarsi i medesimi principi di integrazione tra i sistemi interni di controllo dei rischi introdotti dall'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 221/2023 e ribaditi nelle linee guida sul TCF approvate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 5320 del 10 gennaio 2025, seppure con espresso riferimento ai controlli in materia di informativa finanziaria-contabile. In proposito si rileva che nel *template* della mappa dei rischi e dei controlli fiscali allegata alle citate linee guida è indicato, tra i rischi relativi agli adempimenti fiscali, anche quello derivante dalla *“Errata/Omessa verifica dei requisiti previsti per beneficiare dei crediti d'imposta spettanti alla società con conseguente errata determinazione/utilizzo degli stessi (es. credito di ricerca e sviluppo, credito per investimenti pubblicitari, ecc.)”*.

Inoltre, non può trascurarsi il fatto che le verifiche e le eventuali contestazioni dell'Amministrazione finanziaria in materia riguardano, nella quasi totalità dei casi, proprio la fase che abbiamo definito “generativa” del credito d'imposta.

6. L'esigenza di certezza per le imprese

Perché il nostro ordinamento ha previsto sanzioni anche penali per l'indebita fruizione dei crediti d'imposta? I motivi vanno ricercati nell'ampia diffusione delle irregolarità, cioè degli abusi registrati in tale fruizione. Che la sanzionabilità penale, introdotta come ricordato già nel 2006, sia un rimedio efficace è quantomeno dubbio. Il fenomeno sembra essere restato assai diffuso.

Comunque è un vezzo antico e sbagliato nel nostro ordinamento: per contrastare gli abusi, si aumentano le sanzioni (e introdurre quelle penali è senz'altro il livello ultimo di deterrenza), ma non si analizzano le carenze del sistema dei controlli e quindi non vi si pone rimedio.

Ed è questo il vero problema, con particolare riguardo ai crediti di imposta con finalità sovvenzionali, che richiederebbe un intervento sistemico che istituisca controlli di merito sulla effettiva legittimazione a fruire dei sussidi.

Se adeguati controlli amministrativi fossero stati predisposti, non vi sarebbe stata la necessità di introdurre sanzioni penali, o comunque l'ambito applicativo delle stesse avrebbe potuto essere notevolmente ristretto. Invece, all'assenza di controlli amministrativi si è posto rimedio istituendo le sanzioni penali.

Tale problema è stato sempre eluso, in primo luogo per la mancata definizione del soggetto (pubblico) predisposto a verificare l'effettiva esistenza dei requisiti per la fruizione del sussidio. Il compito non può essere assolto dall'Amministrazione finanziaria, che non dispone delle competenze tecniche necessarie²²⁰. Andrebbe semmai svolto dai centri di spesa, o da loro organi tecnici. In sostanza, prima di accedere alla compensazione in F24, occorrerebbe un “assenso” che “certifichi” la fruibilità del sussidio. Ma questo comporterebbe un ritorno al passato, a prima che venisse istituito il meccanismo della compensazione, con tutte le lungaggini e le complicazioni amministrative

²²⁰ Sul punto si veda CONIGLIARO, *Atti di recupero dei crediti d'imposta R&S: è vera gloria quella del Fisco senza il parere tecnico del MIMIT?*, in Il Fisco, n. 35/2024, che evidenzia come la giurisprudenza tributaria di merito si sia più volte espressa nel senso che gli atti di controllo e accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di crediti di imposta per ricerca e sviluppo non supportati dal parere tecnico del MISE (oggi MIMIT) siano viziati da eccesso di potere in quanto l'Agenzia delle entrate “non è competente, sotto l'aspetto tecnico, a valutare la valenza dell'attività svolta per migliorare i cicli produttivi dell'azienda”.

connesse all'autorizzazione preventiva dei competenti centri di spesa, cui seguiva l'emissione del mandato di spesa. Le associazioni delle imprese apprezzano la "automaticità" del sistema vigente e non gradirebbero il ritorno ad autorizzazioni preventive.

Il punto è che lasciare il sistema così com'è e caricarlo di qualche ulteriore incertezza riguardo alle condizioni di punibilità penale non risolve il problema, ma lo aggrava. Aggrava infatti l'incertezza per le imprese.

E con conseguenze negative pesanti. Le imprese devono confrontarsi con una fonte, seria, di incertezza. Che comporta una selezione avversa: le imprese "corrette" sono scoraggiate ad assumere il rischio penale e incoraggiate a non fruire dei sussidi, pur avendone titolo. Le imprese "non corrette" sono più propense ad assumere il rischio, confidando nelle difficoltà tecniche e nell'assenza di sistematicità nei controlli. Con ricadute negative sull'efficacia dei sussidi e quindi, più in generale, sulla crescita economica.

In questo contesto è evidente la necessità di fornire alle imprese tutti gli strumenti necessari a superare la situazione di incertezza di una materia che non ha nulla di tributario, se non il fatto che la compensazione dei crediti avviene tramite il mod. F24, ma che attinge i propri elementi costitutivi da altri rami del diritto e/o da discipline extra-fiscali, nei confronti delle quali, come detto, l'Amministrazione finanziaria non ha alcuna competenza tecnica.

Un notevole passo avanti in tal senso è stato fatto, per i crediti di imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design, con la menzionata introduzione, a opera dell'art. 23, comma 2, del D.L. n. 73/2022, della possibilità di richiedere al MISE (ora MIMIT) la certificazione attestante la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito di tali attività, rilasciata dai soggetti iscritti in apposito albo tenuto presso lo stesso Ministero²²¹.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 23 *"Ferma restando le attività di controllo previste dal comma 207 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019, la certificazione di cui al comma 2 esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Fatto salvo quanto previsto nel primo periodo, gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli"*²²². In questo modo il contribuente è messo al riparo da contestazioni di natura tecnica da parte dell'Agenzia delle entrate: un precedente senz'altro da imitare...

Il già menzionato Atto di indirizzo del Vice Ministro conferma che, in base al citato art. 23, comma 4, *"se il contribuente si dota di una certificazione che attenga alle richiamate tipologie di crediti d'imposta"*²²³, *rilasciata dai soggetti qualificati ammessi a sottoscriverla, che attesti la qualificazione tecnica degli investimenti, effettuati o da effettuare, e che riguardi l'attività concretamente realizzata, un eventuale atto, impositivo o sanzionatorio, che contesti la fruizione del credito sotto l'unico profilo della qualificazione dell'investimento potrà essere censurato sotto il profilo della sua nullità, con tutte le relative possibili conseguenze sul piano giuridico, secondo i principi generali"*.

Lo stesso Atto di indirizzo conclude con l'auspicio che *"il contribuente che si munisce della certificazione ne dia collaborativamente comunicazione all'Amministrazione finanziaria, anche per*

²²¹ L'iter di attuazione di tali disposizioni è iniziato nel febbraio 2024 con l'attivazione della piattaforma per richiedere l'iscrizione all'albo, la pubblicazione dell'albo avvenuta nel maggio 2024, la pubblicazione del modello di certificazione avvenuta nel giugno 2024 e, infine, l'emanazione delle linee guida del MIMIT approvate con il decreto del 4 luglio 2024.

²²² Peraltro l'iter di ottenimento della certificazione definitiva è piuttosto lungo e può richiedere da un minimo di 90 giorni a un massimo di 180 dall'invio della stessa al MIMIT. Cfr. al riguardo REICH – VERNASSA, *R&S, doppio binario del MIMIT sulla qualificazione delle attività*, in Il Sole 24 Ore del 9 luglio 2024.

²²³ Sia tratta, come detto: a) degli investimenti, effettuati o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica; b) delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013; c) delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal quarto periodo del comma 203, nonché dai commi 203-quinquies e 203-sexies dell'art. 1 della L. n. 160/2019.

evitare eventuali contestazioni unicamente incentrate sul profilo della qualificazione tecnica dell'investimento".

A parte ciò, lo strumento elettivo per ridurre, se non eliminare, le incertezze del contribuente relative alla spettanza dei crediti di imposta sarebbe l'interpello all'Agenzia delle entrate di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Tuttavia, proprio la circostanza, sopra evidenziata, dell'assenza di competenza dell'Amministrazione finanziaria su materie che esulano da quella tributaria ha indotto l'Agenzia ad assumere, nel tempo, posizioni discordanti in relazione alla disciplina dell'interpello²²⁴.

Da ultimo, affrontando in via generale la questione degli interpelli che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni, l'Agenzia, prendendo atto delle discordanti indicazioni fornite in passato, ha stabilito che (i) non può essere proposto interpello per le questioni *"aventi ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività all'ambito applicativo della disciplina agevolativa, configurando, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico"* che esula dalle competenze dell'Amministrazione finanziaria; (ii) le istanze di interpello che abbiano ad oggetto *"sia l'ammissibilità delle attività al beneficio, sia questioni di carattere fiscale"* devono essere accompagnate dal *"propedeutico parere del competente organo in ordine all'inquadramento tecnico dell'attività espletata"*, in mancanza del quale *"la risposta non potrà che avere ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale (... e) assumerà acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali)"*²²⁵.

Sul tema è poi intervenuto il legislatore che, con l'art. 1 del D.Lgs. n. 219/2023, ha modificato l'art. 11, comma 5, dello Statuto del contribuente prevedendo la sospensione dei termini di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria quando sia obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione.

La encomiabile modifica normativa è peraltro viziata dalla mancata introduzione dell'obbligo, da parte dell'altra amministrazione interpellata, di rilasciare il proprio parere preventivo entro i 60 giorni dalla richiesta dell'Agenzia delle entrate, ma, al contrario, prevede che in caso di mancato rilascio di tale parere nel termine, l'Agenzia deve comunque rispondere all'istanza di interpello. Si pone di

²²⁴ Inizialmente, nell'analizzare la disciplina del "credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo" di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013, l'Agenzia aveva affermato che, nel caso di proposizione di istanze di interpello che comportino accertamenti di natura tecnica di competenza del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), la stessa Agenzia avrebbe provveduto ad acquisire il parere del citato Ministero (cfr. la Circolare n. 5/E del 16.3.2016).

Pochi giorni dopo, in sede di commento delle novità introdotte con la revisione della disciplina degli interpelli operata dal D.Lgs. n. 156/2015, l'Agenzia (cfr. la Circolare n. 9/E del 1.4.2016):

- 1) da una parte aveva ribadito, in linea con la relazione illustrativa del citato D.Lgs., che *"il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello (...) tutte quelle ipotesi che (...) sono caratterizzate (...) dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o altri soggetti che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico)"* specificando che in questi casi il contribuente *"potrà comunque ottenere una risposta in relazione alla spettanza del credito d'imposta, in linea di principio, allegando all'istanza di interpello il parere del competente organo (nell'esempio il MISE) in ordine all'inquadramento tecnico-giuridico dell'attività espletata"* e
- 2) dall'altra aveva anticipato che *"nell'ambito delle ordinarie relazioni istituzionali tra l'Agenzia delle entrate e le altre Amministrazioni dello Stato (o soggetti diversi istituzionalmente interessati), potranno essere raggiunti specifici accordi alla luce dei quali, in caso di presentazione di un'istanza di interpello che presupponga un accertamento tecnico nel senso sopra illustrato, sarà l'Agenzia ad attivarsi per ottenere il parere, sgravando in tal modo il contribuente del relativo onere"*. Tuttavia non risulta che tali accordi siano stati in effetti raggiunti o, comunque concretamente attivati, a causa della carenza di strutture a ciò preposte presso il MISE;

Successivamente, sempre commentando la disciplina del "credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo", alla luce delle modifiche apportate con la L. n. 232/2016, l'Agenzia aveva affermato: *"si ricorda che i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse. Nei casi, invece, in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e 5, e dell'articolo 2 del decreto attuativo, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate"* (cfr. la Circolare n. 13/E del 27.4.2017).

²²⁵ Cfr. Circolare n. 31/E del 23.12.2020 - *Gestione degli interpelli che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni e determinazione dei termini per l'effettuazione dei controlli sui crediti agevolativi o su taluni crediti o sul credito ricerca e sviluppo.*

conseguenza il dubbio circa l'atteggiamento che assumerà l'Agenzia di fronte alla mancata risposta dell'altra amministrazione interpellata. Secondo gli Autori che si sono occupati del tema *“l'auspicio è certamente quello che venga resa una risposta che entra comunque nel merito della questione (in base alle informazioni possedute dalla autorità fiscale) e non una risposta di inammissibilità”*²²⁶. Ma anche se così fosse il risultato non sarebbe affatto soddisfacente, sia per lo specifico contribuente interessato sia in termini più generali di certezza del diritto, stante la già evidenziata carenza in capo all'Amministrazione finanziaria delle necessarie conoscenze tecniche su materie extra-fiscali.

7. Conclusioni

In sostanza, permane un grosso pasticcio. Nel quadro di un generale abbassamento delle sanzioni, si è mantenuto il reato sulla fruizione di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, rendendo la differenziazione niente affatto chiara. Si intende porre freno agli abusi, nel quadro di un maggiore rigore nei conti pubblici, non istaurando un sistema di controlli (oggi pressoché inesistente), ma rendendo i profili giuridici della punibilità penale ancora più incerti. Le imprese corrette restano di fronte a difficili scelte. Il tutto con conseguenze sistemiche serie, di selezione avversa: le imprese “corrette” potrebbero esitare, o addirittura rinunciare, a fruire dei sussidi, quelle “non corrette” hanno meno esitazioni. Come sempre, l'incertezza danneggia la crescita economica.

Di fronte a questa situazione si possono proporre soluzioni che, pur non essendo completamente dirimenti dei problemi sopra esposti, riportino il sistema in termini di ragionevolezza, da una parte rendendo più agevole e meno rischioso il ricorso delle imprese alle sovvenzioni concesse tramite crediti di imposta e, dall'altra, non pregiudicando le capacità di reazione dell'amministrazione di fronte all'utilizzo abusivo o improprio di tali sovvenzioni.

Ne elenchiamo di seguito alcune, da intendersi come indipendenti l'una dall'altra, principalmente al fine di favorire un dibattito su questa materia:

- 1) chiarire ulteriormente la distinzione tra crediti di imposta “inesistenti” e crediti di imposta “non spettanti”, con particolare riguardo alla fattispecie prevista dall'art. 1, lett. g-*quinquies*), n. 2), del D.Lgs. n. 74/2000 (*“crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito”*);
- 2) limitare la rilevanza penale al caso di fruizione di crediti di imposta “inesistenti” (spesso caratterizzato da comportamenti fraudolenti del contribuente), escludendola invece per le ipotesi di fruizione di crediti “non spettanti”, in presenza delle quali la sanzionabilità penale appare una reazione eccessiva, anche tenuto conto anche della esiguità della soglia annuale di punibilità di € 50.000 di cui all'art. 10-*quater*, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000;
- 3) graduare la soglia annuale di punibilità di € 50.000 di cui all'art. 10-*quater*, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000 in relazione alla dimensione economica del contribuente, tenendo conto della eccessiva esiguità della stessa per le imprese di medio-grandi dimensioni;
- 4) estendere anche all'ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti la clausola di non punibilità prevista dall'art. 10-*quater*, comma 2-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 per il solo utilizzo in compensazione di crediti non spettanti (sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito);
- 5) introdurre, in via generalizzata, la possibilità di ottenere dal MIMIT (o da altra amministrazione competente) una certificazione analoga a quella prevista dall'art. 23, comma 2, del D.L. n.

²²⁶ DODERO - MIGAZZI, *Crediti non spettanti e inesistenti: un nuovo dialogo con l'Amministrazione*, in IPSOA Quotidiano, 16 ottobre 2024.

73/2022 (cfr. il paragrafo precedente), con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;

- 6) adottare, in via generalizzata, per le questioni tecniche relative alle varie tipologie di crediti di imposta sovvenzionali, una procedura di interpello al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (o all'amministrazione comunque competente in materia) analoga a quella prevista, in materia fiscale, dall'art. 11 dello Statuto del contribuente, con l'effetto del realizzarsi del "silenzio-assenso" nel caso di mancata risposta entro il termine previsto. All'Agenzia delle entrate resterebbe demandata la risposta a interPELLI attinenti esclusivamente alla materia tributaria. Inoltre sarebbe quanto mai opportuno che fosse ripresa la prassi dell'emanazione di circolari a firme congiunte dell'Agenzia delle entrate e del MIMIT (o del MASE) che garantiscano ai contribuenti interpretazioni chiare, stabili e complete sulla complessa materia.

VII. LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI

Diogene di Sinope andava in giro con la lanterna per aiutarsi nell'ambizioso obiettivo che si era prefisso, quello della ricerca dell'uomo. Si ignora se la sua ricerca abbia avuto un esito positivo.

Anche il legislatore delegante – nell'articolo 20 della L. n. 111/2023 (e, segnatamente, nel n. 1 della lett. c del comma 1 di detto articolo) – si è prefisso, in materia di sanzioni amministrative tributarie, un obiettivo ambizioso, quello della ricerca della proporzionalità. Il legislatore, si è posto, in particolare l'obiettivo di *"migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei"*. Leggendo le disposizioni del decreto delegato (il D.Lgs. n. 87/2024) che hanno attuato tale previsione di delega, si può dire che l'obiettivo sia stato conseguito solo parzialmente.

In via generale, è stato modificato l'articolo 3 del D.Lgs. n. 472/1997, recante le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie, inserendo in detto articolo un nuovo comma – il comma 3-bis – al fine di fissare il principio in base al quale *"La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività"*.

Nel declinare in termini pratici tale principio, in particolare per quanto riguarda la disciplina delle sanzioni in materia di imposte dirette e di IVA contenuta nel D.Lgs. n. 471/1997, tali principi appaiono attuati solo in misura estremamente parziale. Nel modificare tale ultimo decreto l'articolo 2 del decreto delegato ha senz'altro puntato verso la direzione indicata dal legislatore delegante, ma anche le misure delle sanzioni risultanti da tali modifiche, pur se ridotte, presentano profili critici, come si dirà, sia in termini assoluti sia in termini relativi.

Il motivo del permanere, per le sanzioni, di un livello ancora molto rilevante – non in linea con l'obiettivo di allineamento al livello previsto negli altri Stati europei prefigurato dal legislatore delegante – è eminentemente dovuto all'esigenza di non pregiudicare il gettito erariale stimato. Ai fini di tale stima, ipotizzandosi come componenti positive del gettito obiettivi sperati di recupero di importi evasi, si tiene conto anche delle sanzioni correlate a tale recupero. Per le considerazioni che di seguito saranno svolte, proprio sanzioni di importo troppo elevato potrebbero tuttavia risultare pregiudizievoli per il conseguimento degli auspicati introiti.

Le criticità tuttora presenti nell'ordinamento sanzionatorio amministrativo si pongono sia in relazione a profili squisitamente legati all'ordinamento interno sia a profili di compatibilità con l'ordinamento comunitario.

Trattando prima dei profili legati all'ordinamento nazionale, si deve osservare che – in seguito alle modifiche recate dal decreto delegato – le sanzioni per omessa dichiarazione delle imposte dirette

e dell'IVA sono fissate nella misura del centoventi per cento dell'imposta evasa²²⁷ e quelle per dichiarazione infedele nella misura del settanta per cento dell'imposta evasa²²⁸. La misura del settanta per cento trova applicazione sia nel caso in cui si sia in presenza di infedeltà derivanti da una mancata evidenziazione di operazioni in contabilità (ipotesi di "nero") – caso in qualche modo assimilabile a quello di omessa dichiarazione – sia all'ipotesi di erronea qualificazione di operazioni risultanti dalla contabilità. La previsione di sanzioni della stessa misura per violazioni di natura e insidiosità evidentemente assai diverse pone un evidente tema di coerenza, tale da far dubitare del rispetto del criterio delegante e del rispetto del principio costituzionale di uguaglianza che appare l'ispiratore di tale criterio. La sanzione del settanta per cento non appare dunque – sia in termini assoluti sia in termini relativi, sotto il predetto profilo di coerenza – tuttora rispettosa del principio di proporzionalità per le violazioni relative all'erronea qualificazione di operazioni risultanti dalla contabilità.

Ma, più in generale, vi è da chiedersi se la sostituzione di sanzioni prima previste nella forbice tra un minimo e un massimo con sanzioni in misura fissa sia coerente con un giudizio di proporzionalità fondato sul disvalore della condotta.

Sempre sui profili eminentemente legati all'ordinamento nazionale e segnatamente con riguardo all'IVA, deve salutarsi con favore l'applicazione di un'unica sanzione per le violazioni consistenti nell'esercizio indebito di un diritto alla detrazione che si traducono nell'infedeltà della dichiarazione. Nel quadro normativo vigente prima delle modifiche in discorso, la fattispecie era caratterizzata da un carico sanzionatorio estremamente elevato, che vedeva l'applicazione di una duplice sanzione, risultando segnatamente applicabili sia la sanzione per indebita detrazione²²⁹ che quella per infedeltà della dichiarazione²³⁰. Nel quadro vigente, una volta che in sede di controllo emerga l'infedeltà della detrazione, l'unica sanzione applicabile risulta quella per l'infedeltà della dichiarazione, non trovando più applicazione la sanzione per indebita detrazione, così superandosi la predetta duplicazione²³¹.

Se, come detto, tale intervento deve salutarsi con indubbio favore, muovendosi nella direzione di una reazione sanzionatoria meglio improntata al criterio della proporzionalità, deve notarsi che esso appare connotato da una certa frammentarietà, non rispondendo a principi di coerenza interna.

La duplicazione delle sanzioni è evitata, infatti, solo nella descritta ipotesi e non nella generalità dei casi e, in particolare, non è evitata in caso di irregolarità connesse alle operazioni attive. In tal caso, continuano a trovare applicazione sia la sanzione per le irregolarità nella documentazione e nella annotazione delle operazioni attive²³² sia quella per infedeltà della dichiarazione²³³.

Nel rispetto del principio costituzionale di uguaglianza, dovrebbe invece generalizzarsi il principio per cui – anche in materia di IVA, analogamente a quanto avviene in materia di imposte dirette – qualsiasi violazione prodromica è assorbita dalla sanzione per infedele dichiarazione.

Passando ai profili legati alla compatibilità del sistema sanzionatorio con l'ordinamento comunitario, non può non notarsi come – segnatamente per quanto riguarda i tributi armonizzati, per cui tale ordinamento assume rilevanza – la misura delle sanzioni risulti in generale troppo elevata. Con riferimento all'IVA, tributo armonizzato per eccellenza, la Corte di Giustizia dell'Unione europea, tenendo conto del principio di neutralità dell'IVA – in base al quale gli operatori economici chiamati ad applicare l'imposta non devono restare incisi dalla stessa, che deve colpire solo sul consumatore

²²⁷ Cfr., rispettivamente, gli articoli 1, comma 1, e 5, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

²²⁸ Cfr., rispettivamente, gli articoli 1, comma 2, e 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997.

²²⁹ Cfr. l'articolo 6, comma 6, primo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997.

²³⁰ Cfr. l'articolo 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997.

²³¹ Cfr. l'articolo 6, comma 6, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997.

²³² Cfr. l'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

²³³ Cfr. l'articolo 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997.

finale – e del principio di proporzionalità, ha ritenuto incompatibile con l'ordinamento comunitario sanzioni che vengano a violare detta neutralità.

In un caso relativo a un giudizio instaurato presso un giudice tributario italiano, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha chiarito che *“I principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) devono essere interpretati nel senso che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, essi ostano a una norma di diritto nazionale in forza della quale la detrazione illegale dell'IVA è punita con una sanzione pari all'importo della detrazione effettuata”*²³⁴.

Perfino una sanzione del 20 per cento – in casi non connotati da intenti di evasione o di frode – risulta, ad avviso della Corte di Giustizia, troppo elevata²³⁵.

In tale ottica, anche una sanzione fissata nella misura del settanta per cento appare incompatibile con l'ordinamento comunitario (segnatamente per le operazioni risultanti dalla contabilità)²³⁶. Sotto tale profilo, la scelta del legislatore di non ridurre ulteriormente le sanzioni – dichiaratamente ispirata a istanze di tutela del gettito erariale – potrebbe rivelarsi controproducente proprio in relazione alle predette istanze, giacché il giudice (direttamente o in seguito a un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea) potrebbe trovarsi costretto a disapplicare le sanzioni irrogate. Alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, potrebbe, infatti, ritenersi non sufficiente, visto l'elevato livello della sanzione di partenza, il temperamento della riduzione fino a un quarto della sanzione ove ricorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile²³⁷.

Una riflessione, per i tributi armonizzati, richiede anche la fattispecie in cui – all'atto del controllo – emerga che il contribuente ha sì adempiuto agli obblighi allo stesso richiesti, ma tardivamente. In tal caso, l'ordinamento nazionale prevede una riduzione sanzionatoria, al ricorrere di determinate condizioni (la previa autoliquidazione della sanzione ridotta, eminentemente). La previsione di una sanzione in tale fattispecie appare, peraltro, difficilmente compatibile con l'ordinamento comunitario, sembrando alla luce dello stesso più propria la mera applicazione di interessi.

Un'ultima notazione merita, per il suo collegamento al tema delle sanzioni, il tema delle conseguenze del prodursi del legittimo affidamento.

Dovrebbe meglio regolarsi la tutela rafforzata del legittimo affidamento, prevista, per i tributi unionali, dal secondo periodo del comma 2 dell'articolo 10 della L. n. 212/2000 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente). Tale periodo è stato introdotto dal D.Lgs. n. 276/2023, emanato in forza della norma delegante di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 4 della L. n. 111/2023, con cui si è chiesto al legislatore delegato di modificare il predetto Statuto sotto vari profili, tra cui quello di *“valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto”*.

In base al periodo aggiunto al comma 2 dell'articolo 10 dello Statuto anzidetto, in presenza dei presupposti applicativi del legittimo affidamento, è riconosciuta al contribuente, per i tributi unionali, una tutela appunto rafforzata, disponendosi la disapplicazione non solo di sanzioni e interessi, ma, a differenza di quanto previsto dal primo periodo per i tributi non unionali, anche dell'imposta. Giova, al riguardo, rammentare che l'attuale formulazione della norma in esame prende in considerazione,

²³⁴ Cfr. la sentenza 8 maggio 2019, C-712/17, “EN.SA.”.

²³⁵ Cfr. la sentenza 15 aprile 2021, C-935/2019, “Grupa Warzywna”, in cui si afferma che *“L'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso essi ostano a una normativa nazionale che pone a carico di un soggetto passivo, che abbia erroneamente qualificato un'operazione esente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) come operazione soggetta a tale imposta, una sanzione pari al 20% dell'importo della sopravvalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA indebitamente reclamato, nei limiti in cui tale sanzione si applica indifferentemente a una situazione in cui l'irregolarità risulta da un errore di valutazione commesso dalle parti dell'operazione quanto alla natura imponibile di quest'ultima, che è caratterizzata dall'assenza di indizi di frode e di perdite di gettito fiscale per l'Erario, e a una situazione in cui non sussistano circostanze particolari di tal genere”*.

²³⁶ In proposito vi è da rilevare che, sotto il profilo unionale, il principio di proporzionalità delle sanzioni si applica sia ai tributi armonizzati sia a quelli non armonizzati, come si evince dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea 8 marzo 2022, C-205/20, “NE”.

²³⁷ Cfr. l'articolo 7, comma 4, primo periodo, del D.Lgs. n. 472/1997.

per i tributi unionali, le ipotesi in cui l'affidamento sia ingenerato da orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria conformi alla giurisprudenza unionale o da atti delle istituzioni unionali, successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti. Nell'attuale formulazione la descritta tutela dell'affidamento presuppone dunque, eminentemente un esplicito mutamento della giurisprudenza unionale (altri atti delle istituzioni unionali non risultano invero a rigore vincolanti per l'interprete nazionale). Tale situazione, peraltro, non si può mai verificare, conformandosi sempre la Corte di Giustizia dell'Unione europea nelle proprie decisioni ai precedenti della Corte stessa. Così come formulata, la disposizione appare pertanto priva di concreto ambito applicativo. Al fine, quindi, di dare concreto contenuto al principio della tutela rafforzata del legittimo affidamento nel comparto dei tributi unionali, si dovrebbe prevedere – in coerenza con la giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea, del resto direttamente applicabile per i tributi unionali – che il presupposto per l'applicazione di detta tutela rafforzata è da rinvenirsi in atti dell'amministrazione finanziaria che, per la loro formulazione precisa ingenerano nel contribuente un ragionevole affidamento, ma che sono successivamente dalla stessa modificati.

VIII. L'EFFETTIVA APPLICAZIONE DELLE SANZIONI E LA DISCIPLINA DEL RAVVEDIMENTO

L'intervento di revisione del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. n. 87/2024 ha interessato anche l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art.13 del D.Lgs. n. 472/1997, nell'ottica, per lo più, di un adeguamento ai vari decreti della riforma.

Le modifiche introdotte non intervengono sulla struttura essenziale del ravvedimento operoso, il quale si riassume pur sempre nella eliminazione della violazione, unitamente al pagamento delle imposte, degli interessi (legali) e delle relative sanzioni ridotte.

Conviene anche ribadire che tali modifiche sono applicabili solo alle violazioni compiute dal 1° settembre 2024, senza, dunque, alcuna efficacia retroattiva. Pertanto, per qualche anno, si dovrà "convivere" con un "doppio ravvedimento".

Tale convivenza comporterà la necessità di prestare particolare attenzione al momento in cui la violazione è stata commessa (*ante* o *post* 1° settembre 2024). In tal senso si ricorda che per i tardivi versamenti, la violazione si considera commessa alla scadenza del termine per il pagamento del tributo, indipendentemente da eventuali versamenti parziali o insufficienti effettuati in anticipo (cfr. i commenti all'art. 13 della Circ. AdE n. 180/E del 1998), tanto che secondo alcuni autori ciò sembra espressione di un principio generale, secondo cui, ad esempio per le dichiarazioni infedeli, rileverebbe la data di scadenza del termine per la presentazione, non la data di trasmissione effettiva.

Ciò premesso, si vedranno di seguito le novità introdotte, innanzitutto a mezzo di uno schema sinottico che confronta le discipline *ante* e *post* 1° settembre 2024.

Principali modifiche al D.Lgs. 18.12.1997, n. 472	Misura riduzione delle sanzioni	Profilo sanzionatorio <i>ante</i> riforma	Profilo sanzionatorio <i>Post</i> riforma
<i>Art. 13 co. 1 lett. a)</i>	1/10 del minimo	Entro 30gg dall'omesso pagamento di un tributo/acconto	Invariato
<i>Art. 13 co. 1 lett. a-bis)</i>	1/9 del minimo	Entro 90gg dalla data dell'omissione/errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni/errori commessi in dichiarazione avviene entro 90gg dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione/errore è stato commesso	
<i>Art. 13 co. 1 lett. b)</i>	1/8 del minimo	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero entro 1 anno se non sono previste dichiarazioni periodiche	
<i>Art. 13 co. 1 lett. b-bis)</i>	1/7 del minimo	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure entro 2 anni dall'omissione/errore se non sono previste dichiarazioni periodiche	
<i>Art. 13 co. 1 lett. b-ter)</i>	1/6 del minimo	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore	
<i>Art. 13 co. 1 lett. b-quater)</i>	1/5 del minimo	Dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della L. n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, co. 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, co. 3, o 11, co. 5, del D.Lgs. n. 471/1997	
<i>Art. 13 co. 1 lett. b-quinqies) (nuova)</i>	1/4 del minimo	n/a	
<i>Art. 13 co. 1 lett. c)</i>	1/10 del minimo	Riduzione ad un 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90gg, ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30gg	
<i>Art. 13 co. 2 ter (nuova)</i>	esclusa	n/a	Presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90gg

Come si può notare, le principali novità introdotte riguardano:

- l'eliminazione della lett. b-ter)

Ne consegue che, oggi, il ravvedimento successivo al termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui la violazione è stata commessa avverrà sempre con riduzione della sanzione a 1/7, fino alla comunicazione dello schema d'atto od alla contestazione della violazione (prima limitata dal decorso del termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo ovvero dei due anni). Viene quindi meno la riduzione a 1/6 nei casi di ravvedimento – sostanzialmente – oltre i due anni dalla violazione.

- il coordinamento delle riduzioni delle sanzioni ai nuovi step procedurali antecedenti all'atto impositivo (i.e., schema d'atto)

In particolare, per le violazioni commesse dall'1.9.2024, la riduzione della sanzione sarà:

- 1/6 del minimo, dopo lo schema di atto di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000 non preceduto da verbale di constatazione (ed in mancanza della domanda di adesione ex art. 6 co. 2-bis del D.Lgs. 218/97);
- 1/5 del minimo, dopo il verbale di constatazione (ed in mancanza della comunicazione di adesione ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/97);

- 1/4 del minimo, dopo lo schema di atto di cui all'art. 6-*bis* della L. 212/2000 preceduto da verbale di constatazione (in mancanza della domanda di adesione ex art. 6 co. 2-*bis* del D.Lgs. 218/97).
- e l'esclusione della riduzione della sanzione nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni (comma 2-*ter*)²³⁸.

L'unica rilevante novità in materia di ravvedimento operoso è l'introduzione del cumulo giuridico nell'ambito del ravvedimento operoso (comma 2-*bis*).

Il D.Lgs. 87/2024 introduce, la possibilità di ravvedersi applicando gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione, seppur limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo d'imposta (con ciò avvicinando il ravvedimento operoso agli strumenti già previsti per l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale).

Fino ad oggi l'istituto del ravvedimento operoso era del tutto antieconomico in casi di violazioni plurime, mentre con il "nuovo" ravvedimento operoso, la sanzione ravvedibile in caso di violazioni plurime diventerà unica e sarà calcolata partendo, *in primis*, dalla sanzione riconducibile alla violazione più grave aumentata nella misura minima indicata nelle previsioni di cui all'art. 12, attenzionando il limite di cui al comma 8 di tale disposizione (i.e., con applicazione separata per ciascun tributo e periodo d'imposta).

Alla sanzione così determinata sarà possibile applicare le riduzioni previste dal ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, prendendo come riferimento la data di commissione della prima violazione al fine di individuare la misura della riduzione.

L'applicazione del cumulo giuridico comporterà diverse complessità pratiche, che sarà bene condividere con gli uffici in via preventiva onde evitare contestazioni di sorta (ad esempio, l'esatta individuazione della "prima violazione" e della violazione più grave su cui calcolare la sanzione ridotta). Sul punto si ravvisano già oggi comportamenti diversificati, in termini di collaborazione col contribuente, degli uffici periferici e delle direzioni regionali, anche in base alla complessità del ravvedimento ed alla tipologia del contribuente (finanche giungendo ad ipotesi di "ravvedimento concordato" su richiesta di assistenza del contribuente).

Di tali difficoltà è peraltro conscio il legislatore stesso, il quale ha espressamente previsto (nel comma in commento) che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione degli applicativi per la simulazione del calcolo. Ci si interroga sulla natura del risultato di tali simulazioni, ed in particolare sull'eventuale legittimo affidamento che potranno ingenerare. Ciò anche in considerazione della complessità che può avere una determinata fattispecie da regolarizzare e delle peculiarità applicative.

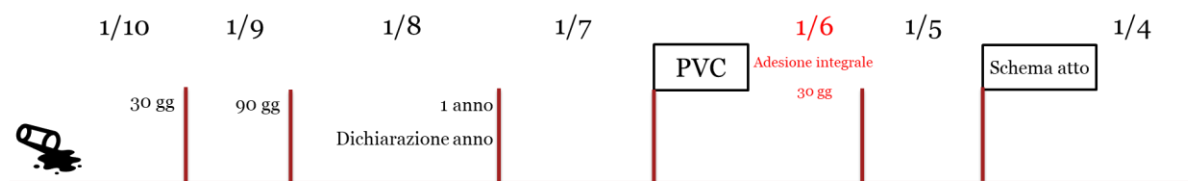
Infine, all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, viene introdotto il comma 2-*ter* che prevede che la riduzione delle sanzioni sia in ogni caso esclusa quando la presentazione della dichiarazione avviene con un ritardo superiore a 90 giorni.

Ebbene, appare di tutta evidenza come la norma, stratificatasi negli anni (basti confrontarla con la sua versione originaria del 1997), abbia assunto una forte complessità strutturale ed applicativa, oggi superflua appesantita dalla novella in argomento.

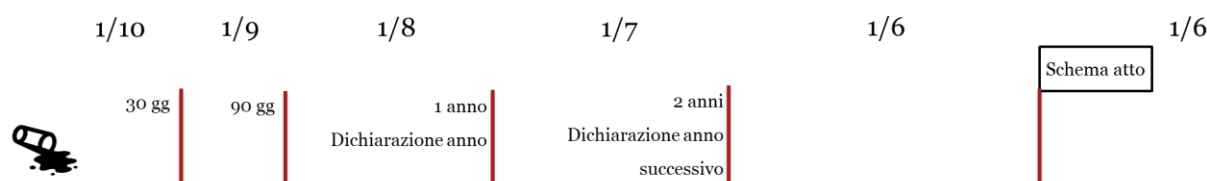
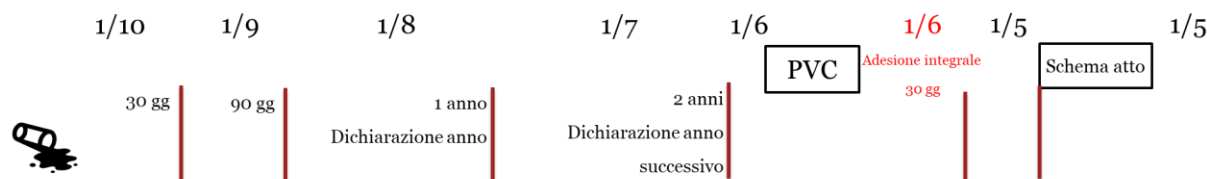
Con il fine di agevolare l'opera interpretativa, di seguito si riporta una rappresentazione grafica semplificata dell'evoluzione della riduzione delle sanzioni secondo le disposizioni sul ravvedimento incrociate con le nuove disposizioni in fatto di definizione agevolata del PVC (art. 5-*quater* del D.Lgs. n. 218/1997) e di contraddittorio preventivo di cui all'articolo 6-*bis* della L.212/00.

²³⁸ Sul punto si veda MARINO, *La novella sulla esclusione del ravvedimento operoso nei casi di dichiarazione ultra-tardiva: rigurgiti di giustizialismo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2025, p. 1 e segg.

Ravvedimento Operoso - Violazioni commesse da 1.9.2024 – sviluppo riduzione sanzioni



Ravvedimento Operoso - Violazioni commesse sino al 31.8.2024 – sviluppo riduzione sanzioni



La riforma sanzionatoria ha reso più proporzionali le sanzioni amministrative, riducendone – nella maggior parte dei casi – la misura piena dal 90% al 70% del tributo cui tali sanzioni si riferiscono.

L'applicazione di tale misura rimane a ben vedere un'eccezione, visto che il contribuente che incorre in una violazione può sfruttare diverse alternative al fine di ridurre le sanzioni altrimenti dovute.

Come già specificato sopra:

- il contribuente che si accorge, da solo, di essere incorso in qualche violazione può ricorrere al ravvedimento operoso (in tal caso, la riduzione delle sanzioni è fino a 1/10, cfr. art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997²³⁹);
- se, invece, il contribuente riceve un processo verbale di constatazione, può prestare piena adesione alle contestazioni dell'Agenzia delle entrate entro 30 giorni (in questo caso le sanzioni

²³⁹ La riduzione è ancora più consistente nel caso di ravvedimento sprint, di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

vengono ridotte a 1/6; cfr. art. 5-*quater* del D.Lgs. n. 218/1997), ovvero, in un termine più ampio, può ricorrere al ravvedimento operoso (in questo caso la riduzione è pari a 1/5);

- successivamente, nel caso in cui la verifica fiscale si sia tradotta in un accertamento, il contribuente può ottenere una riduzione fino a un 1/3 (i principali istituti sono contenuti nel D.Lgs. n. 218/1997);
- infine, una conciliazione è possibile anche nel caso in cui il contribuente abbia tentato la via giudiziale. In tal caso la riduzione va dal 40% al 60% a seconda del grado di giudizio in cui ci si trova.

In pratica, l'ipotesi principale in cui le sanzioni possono essere irrogate (definitivamente) nella misura piena sarà quella in cui il contribuente decide di impugnare il provvedimento irrogativo delle sanzioni, per poi vedersi rigettata l'impugnazione in via definitiva.

IX. LA RECIDIVA

1. Premessa

La disciplina della recidiva, di cui all'art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 è stato modificato dall'art. 3 del D.Lgs. n. 87/2024. Di seguito si propone un confronto tra il testo dei commi 3 e 4 del citato art. 7 anteriormente e successivamente a tale modifica.

Versione ante modifica	Versione post-modifica
<p>3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.</p> <p>4. Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.</p>	<p>3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-<i>quater</i> del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.</p> <p>4. Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà.</p>

In merito alla recidiva è opportuno anzitutto notare come l'ingresso di tale istituto nel sistema punitivo in ambito tributario è abbastanza risalente, essendo stato introdotto sin dall'origine dal decreto di riforma delle disposizioni generali del sistema sanzionatorio amministrativo-tributario del 1972²⁴⁰ e, prima di allora, nelle norme dedicate all'accertamento delle imposte dirette e indirette.

Con la modifica, ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore intervenne anzitutto collegando l'applicazione della recidiva alla prioritaria considerazione circa l'eventuale riduzione per manifesta sproporzionalità della sanzione di cui al successivo comma 4: quest'ultima disposizione è stata, peraltro, modificata facendo assumere alla circostanza attenuante ivi descritta una valenza generale e non più "eccezionale".

Inoltre, sempre con la riforma del 2015, l'aumento della sanzione-base per effetto della recidiva è stato modificato per rendere tale applicazione da facoltativa ad obbligatoria (in tal senso è stato sostituito il *wording* da "può essere aumentata" a "è aumentata").

È facile comprendere come l'obbligatorietà nell'applicazione dell'aumento sanzionatorio per effetto di recidiva ha inciso notevolmente nella sfera giuridica dei contribuenti i quali, a fronte di un'applicazione più estesa e generalizzata, hanno posto diversi dubbi interpretativi in merito alla formulazione normativa.

In particolare, si assistette ad una applicazione di tale aggravante sia in presenza di precedenti accertamenti non definitivi ma addirittura anche in presenza di una identica contestazione fatta contestualmente su diversi anni (si ipotizzi un PVC emesso su quattro annualità con medesimo rilievo reiterato) poi sfociata in tanti atti d'accertamento quante i periodi d'imposta oggetto di verifica.

Una tale "prassi" applicativa era *ictu oculi* illegittima, ancorché supportata da una scarsa qualità normativa.

Al fine, dunque, di comprendere l'esatto perimetro applicativo pare opportuno prima volgere uno sguardo, all'istituto della recidiva nel sistema penale e nelle precedenti formulazioni normative.

2. La recidiva nel sistema penale - cenni

Non ostante si possa legittimamente sostenere che il riferimento al sistema della recidiva penale non sia dirimente nell'interpretazione normativa – stante la differente tutela che questa vuole perseguire – pare comunque importante verificarne l'origine.

Come evidenziato, dalla stessa amministrazione finanziaria, infatti, l'articolo 3, comma 133, della L. n. 662, nel fissare i criteri direttivi per il legislatore delegato, ha orientato la propria scelta verso una marcata accentuazione dell'impronta penalistica di alcuni istituti (Circolare AdE del 10/07/1998 n. 180, premessa).

Ebbene, come noto, il Codice penale introduce la recidiva, che letteralmente equivale a "ricaduta" nel reato, tra le circostanze inerenti alla persona del colpevole prevedendo la possibilità di infliggere un aumento di pena a "*chi, dopo essere stato condannato per un delitto non colposo, ne commette un altro [...]*".

Questo istituto opera in disarmonia rispetto all'esigenza di equilibrio implicito che deve sussistere tra la gravità del reato e la pena inflitta; ciò, evidentemente, è permesso al fine di soddisfare un'esigenza

²⁴⁰ La legge delega del 23 dicembre 1996, n. 662 prevedeva, infatti, quanto segue "133. Il Governo è delegato ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi: [...] l) previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incentivare gli adempimenti tardivi, da escludere la punibilità nelle ipotesi di violazioni formali non suscettibili di arrecare danno o pericolo all'erario, ovvero determinate da fatto doloso di terzi, da sanzionare più gravemente le ipotesi di recidiva [...]".

di prevenzione: l'aumento di pena si giustifica, in altre parole, poiché una precedente condanna si è rivelata insufficiente a distogliere il reo dalla commissione di nuovi reati.

3. I precedenti normativi

Prima di confluire nel decreto di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo-tributario, l'istituto della recidiva era già previsto all'interno del nostro sistema repressivo tanto nelle imposte dirette quanto nelle imposte indirette.

In entrambi i comparti impositivi, infatti, era previsto specularmente che la pena potesse essere aumentata *“nei confronti di chi nei tre anni precedenti sia incorso in un'altra violazione della stessa indole, per la quale sia stata inflitta la pena pecuniaria”* (cfr. art. 54, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 49, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972).

Come si può agevolmente notare, quest'ultima formulazione prevedeva non solo che il contribuente fosse incorso in un'altra violazione della stessa indole ma anche che per tale violazione fosse stata *“inflitta”* una pena.

Se, dunque, la formulazione contenuta nell'art. 7, comma 3 pare distanziarsi dalle precedenti *“versioni”* in esso confluite, potrebbe non essere sufficiente evidenziare come – nel sistema penale – la recidiva possa applicarsi solo a chi è stato *“condannato”*, presupponendo un accertamento giudiziale definitivo.

Ciò, in quanto, mentre il sistema penale fonda le sue basi nella circostanza per cui l'imputato non è ritenuto colpevole fino all'accertamento definitivo della sua responsabilità, nel sistema amministrativo l'atto è valido fintantoché non sia espunto²⁴¹.

Per giungere alla soluzione, dunque, con diverse sentenze²⁴², la Corte di Cassazione ha fatto ricorso al criterio dell'interpretazione sistematica analizzando la compatibilità dei due istituti che utilizzano l'espressione *“della stessa indole”*: la recidiva (art. 7, comma 3) ed il cumulo giuridico delle sanzioni in diversi anni d'imposta (art. 12, comma 5).

Si noti, prioritariamente, sul punto come la stessa amministrazione finanziaria abbia evidenziato che *“secondo un principio di diritto penale, la recidiva è compatibile con la continuazione”* (Circolare del 10/07/1998 n. 180, articolo 7).

La continuazione su più periodi d'imposta – comunque interrotta dalla constatazione della violazione (art. 12, comma 6) – reca implicitamente una valutazione di minor gravità del comportamento tenuto dal contribuente, al quale perciò viene concesso uno *“sconto”* in termini sanzionatori.

La recidiva, di contro, prevede un'aggravante con funzione di *“prevenzione”* a motivo del fatto che il contribuente ha perpetrato ripetutamente violazioni della medesima indole.

A fronte del medesimo accadimento (i.e., violazioni della stessa indole) si generano due opposti effetti legati a strutture logiche diverse: una diminuzione della pena per il disvalore recato dalla continuazione; un aumento della pena per un comportamento reiterato.

È evidente, dunque, che se l'istituto della recidiva fosse stato interpretato come applicabile in assenza di una sentenza definitiva di condanna vi sarebbe stata una **implicita incompatibilità** tra

²⁴¹ Per usare le parole della Suprema Corte *“In altri termini, le due recidive, al di là delle assonanze logiche dovute all'operare in entrambe del rilievo del precedente, sono predisposte a tutela di diverso valore e di distinti riferimenti costituzionali. Essendo la esecutività dell'atto amministrativo sussistente fino a che esso non venga dichiarato invalido o revocato, e dunque i suoi effetti permanenti nel mondo del diritto fino a quel momento, ed essendo invece la condanna del giudice penale pienamente efficace nei suoi riflessi sostanziali solo a giudicato intervenuto”* (cfr. ex plurimis Sent. Cass. n. 13742 del 22 maggio 2019).

²⁴² Sentenze Cass. n. 13742 del 22 maggio 2019, nn. 13329/13330 del 17 maggio 2019 e n. 11831 del 18 giugno 2020.

recidiva e continuazione: *“l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralità di violazioni che fungono da presupposto della recidiva”*.

Ciò che, secondo la Suprema Corte, dunque, può portare ad unità l'applicazione dei due istituti non può che essere il superamento di una ben precisa soglia o *cut-off* comportamentale che implichi una recidiva: la reiterazione dopo che *“la violazione sia stata definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione”*²⁴³.

4. La disciplina post-riforma

Quanto sopra opportunamente evidenziato, rende di agevole comprensione la modifica normativa recata dalla riforma qui commentata la quale, oltre ad aumentare l'aggravamento sanzionatorio (i.e., dalla metà al doppio), volge lo sguardo al comportamento che il contribuente tiene nei tre anni successivi al *dies a quo / cut-off* costituito dalla definitività dell'atto con il quale viene contestata la violazione della medesima indole²⁴⁴.

Ciò, in attuazione della legge delega la quale ha richiesto esplicitamente che venga prevista *“l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva”*²⁴⁵.

Se questa modifica, dunque, appare chiara nella genesi e nelle motivazioni, meno comprensibile appare l'altra modifica operata all'art. 7 comma 3 in tema di recidiva e riguardante i casi nei quali l'aumento non possa trovare applicazione.

Fin dalle origini, infatti, il regime di esclusione includeva le ipotesi di ravvedimento operoso (art. 13), di irrogazione di sole sanzioni (art. 16) e d'accertamento con adesione, poi estese anche all'irrogazione di sanzione collegate a tributo (art. 17) e, da ultimo anche alle ipotesi di mediazione e di conciliazione.

Secondo la nuova formulazione, invece, le ipotesi di esclusione paiono limitate alle ipotesi di ravvedimento operoso e di adesione ai verbali di constatazione (art. 5-*quater* del D.Lgs. n. 218/1997).

L'intento del legislatore parrebbe, dunque, quello di garantire l'esclusione da recidiva solo in ipotesi di ravvedimento spontaneo ovvero prima dell'emissione dell'atto di accertamento o di irrogazione di sole sanzioni; mentre da tale momento in avanti (i.e., dall'emissione di un atto impositivo e/o di irrogazione sanzioni), una tale esclusione sarebbe preclusa, con conseguente applicazione dell'aumento sanzionatorio “fino” al doppio.

Ebbene, sul punto, nonostante una parte della dottrina sembri propendere per una interpretazione estensiva in riferimento (quantomeno) alle ipotesi di adesione e di definizione delle sanzioni (collegate o meno al tributo), l'ipotesi che parrebbe non giustificabile da escludere è quella dell'adesione prima della notifica dell'accertamento (art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 218/1997).

²⁴³ Sicché: *“il soggetto può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva. Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o dalla definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole”*.

²⁴⁴ Devono considerarsi della stessa indole non solo le violazioni delle stesse disposizioni ma anche quelle di disposizioni diverse che presentino però profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano. A titolo esemplificativo, si può pensare ad una prima infrazione consistente in una dichiarazione infedele rilevante ai soli fini delle imposte dirette (indebita deduzione di una quota di ammortamento) e ad una successiva infrazione consistente in una infedele dichiarazione ai fini I.V.A.: benché le disposizioni violate siano diverse, pare evidente la sostanziale identità delle due violazioni (Circolare AdE del 10/07/1998 n. 180).

²⁴⁵ Cfr. art. 20, lett. c), nn. 1-3 della L. n. 111/2023.

Pur restando, invece, normativamente escluse le ipotesi di adesione e di conciliazione (per le quali, quindi, troverebbe piena applicazione la recidiva), una interpretazione così restrittiva parrebbe, nella sostanza, originare situazioni differenti in ipotesi deflative che perseguono la medesima finalità.

Si veda nella tabella seguente l'esempio connesso alle due possibili interpretazioni.

Scenari	Accertamento sul 2015	Accertamento sul 2020	Accertamento sul 2022 e sul 2023	Ipotesi di ravvedimento sul 2022 e sul 2023	Ipotesi di adesione o conciliazione sul 2022 e sul 2023
1	Definizione o passaggio in giudicato nel 2021	Non applicabile la recidiva, in quanto precedente rispetto alla definitività dell'atto sul 2015	Applicabile la recidiva in quanto successiva al <i>dies a quo</i> (passaggio in giudicato della sentenza o definitività dell'atto) previsto dalla nuova formulazione normativa	Esclusione da recidiva	Non esclusione della recidiva
2					Esclusione da recidiva, privilegiando la similarità degli effetti dei due istituti deflativi

X. LE NOVITÀ IN TEMA DI CUMULO GIURIDICO

Il Parlamento ha delegato il Governo alla revisione della disciplina del concorso formale e della continuazione, con il dichiarato scopo di renderla coerente con i principi di proporzionalità, effettività ed inapplicabilità della recidiva non accertata definitivamente (cfr. paragrafo successivo).

La novella ha modificato l'art. 12 intervenendo su diversi profili applicativi della disposizione.

Come noto, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni della stessa disposizione, si deve procedere con l'irrogazione di una sanzione unica, ove minore della somma aritmetica delle singole sanzioni astrattamente applicabili alle violazioni commesse (art. 12, del D.Lgs. n. 472/1997).

Si tratta, dunque, di ipotesi nelle quali si ritiene adeguata, proporzionale e sufficiente l'applicabilità di una "sola sanzione" con aumenti in luogo di una pluralità di sanzioni.

Tale istituto, che prende il nome di "cumulo giuridico", è possibile nelle seguenti fattispecie:

- concorso formale, che si verifica quando il contribuente viola diverse disposizioni con una sola azione/omissione (art. 12, comma 1 del D.Lgs. n. 472/1997);
- concorso materiale, che si verifica quando il contribuente, con più azioni/omissioni commette diverse violazioni "formali" della stessa disposizione (art. 12, comma 1 del D.Lgs. n. 472/1997);

- continuazione, che si verifica quando il contribuente commette più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile (art. 12, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997);
- continuazione pluriennale, che si verifica quando il contribuente commette "violazioni della stessa indole", su più annualità (art. 12, comma 5 del D.Lgs. n. 472/1997).

Si vedranno di seguito le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024.

Ancora una volta, conviene preliminarmente precisare che tali modifiche si applicano alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024. Per le violazioni commesse prima, continueranno ad applicarsi le norme precedenti.

Art. 12, del D.Lgs. n. 472/1997 (testo post-riforma)

È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni ~~formali~~ della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.

Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che ~~nella loro progressione~~ pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento quella più grave aumentata di un quinto applica sulla sanzione più grave aumentata di un quinto.

Abrogato [4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.]

5. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni della stessa indole sono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà' al triplo l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3.

5-bis. 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.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, ~~di mediazione tributaria~~, conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione ~~unica in caso di progressione~~ si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

8-bis. Le previsioni di cui ai commi precedenti si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

Come si può notare, le principali novità introdotte riguardano:

- Il concorso materiale²⁴⁶, ossia, più violazioni della medesima disposizione.

Tale concorso non è più limitato alle violazioni formali, in quanto nella versione post-riforma il concorso materiale può applicarsi anche a più violazioni *sostanziali* della medesima disposizione.

Si pensi, ad esempio, alla reiterata ritardata / errata fatturazione che **non** sia confluita in una dichiarazione infedele: prima della modifica l'omessa emissione di due fatture nello stesso anno solare portava all'applicazione di una sanzione pari al 90% del totale dell'IVA relativa alle due fatture; oggi, in funzione della nuova disciplina, la sanzione del 70% trova applicazione alla violazione più grave, salvo maggiorarla (se inferiore al cumulo materiale) da un quarto al doppio!

Per inciso, il concorso formale, ossia, la violazione di diverse disposizioni con una sola azione/omissione, è rimasto immutato nella versione post-riforma.

- Il concorso e la continuazione (non) applicabili nel caso di violazioni dell'obbligo di versamento e quelle di indebita compensazione

Le modifiche del D.Lgs. n. 87/2024 hanno previsto l'espressa "*esclusione [dal cumulo] delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni*". In pratica, le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 nel caso di pagamenti omessi (di imposte dichiarate) o di indebite compensazioni non potranno mai essere cumulate.

Tale previsione si traduce, di fatto, in una limitazione del cumulo giuridico, visto che la Corte di Cassazione ha ritenuto che nella versione anteriforma, le violazioni degli obblighi di pagamento fossero ammesse nell'istituto in parola (cfr. Cass. 3885/2024)²⁴⁷ pur in ipotesi di tributi locali dove è difficile assistere ad una ripetizione all'interno di una singola annualità²⁴⁸.

²⁴⁶ La norma, come noto, suddivideva l'ipotesi i) del soggetto che con una sola azione od omissione viola diverse disposizione anche relative a più tributi (ovvero, il concorso formale) e quella del soggetto che ii) commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione (ovvero, il concorso materiale): nell'ipotesi del concorso materiale, il cumulo giuridico trovava applicazione solo in ipotesi di violazioni "formali" (con la complessità che tale definizione incorpora).

²⁴⁷ La norma, quindi, pare sia entrata nel nostro ordinamento per evitare ondivaghe prese di posizione della Suprema Corte, la quale, in due precedenti arresti (citati anche nella Relazione Illustrativa), aveva invece escluso che nell'ipotesi dell'omesso pagamento potesse trovare applicazione il cumulo giuridico (sentenze nn. 11432/2022 e 5744/2021).

²⁴⁸ Si permetta sul punto un rinvio critico alla Nota IFEL del 2 settembre 2024 la quale ritiene il cumulo non più ammesso per i tributi locali. Ciò alla luce del fatto che il comma 5 rinvia (oggi, diversamente dalla precedente versione) ai commi 1 e 2 del medesimo articolo i quali, a loro volta, prevedono ipotesi di reiterazione che non risultano generalmente realizzabili in ipotesi di tributi locali. Una tale interpretazione, per vero, pare poter essere criticabile e, quindi, si auspica un chiarimento ufficiale da parte dell'amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, vi è da notare però come una tale limitazione non era contemplata, quale esclusione, nella legge delega e, pertanto, potrebbe essere vista come una violazione di delega che, a scapito del principio di proporzionalità, favorisce l'esigenza di gettito.

Ci si potrebbe, infine, legittimamente interrogare sulla possibilità di applicare o meno il cumulo ad ipotesi che, pur avendo un'applicazione sanzionatoria "assimilata" all'omesso versamento, derivino dall'esito di controlli formali, tenuto conto comunque dell'inibizione – in tali casi – del ravvedimento operoso.

- La continuazione pluriennale diviene (espressamente) applicabile ai soli casi indicati nei primi due commi (concorso formale/materiale e continuazione, soluzione, peraltro, già adottata dall'Ufficio nella Circ. n. 138/E del 2000).

Si ricorda infatti che nella sua versione anteriforma la continuazione pluriennale è applicabile anche in assenza di concorso e continuazione, in quanto il suo unico presupposto applicativo è rappresentato dalla presenza di "violazioni della stessa indole" (v. Cass. 3885/2024).

L'eliminazione di tale inciso ["*della stessa indole*"] ad opera del D.Lgs. 87/2024, nonché l'espressa previsione che la continuazione pluriennale si applichi "*nei casi previsti dai commi 1 e 2*", ancorano letteralmente la continuazione pluriennale – ormai espressamente – al concorso ed alla continuazione.

Di conseguenza, per esempio, la continuazione pluriennale non sarà più applicabile alle violazioni dell'obbligo di versamento e a quelle di indebita compensazione (come anticipato, escluse sia nel caso di continuazione sia di concorso), e potrebbe non essere applicabile alle violazioni relative ai tributi locali (come già anticipato al punto precedente).

Vi è da notare, altresì, che molto opportunamente la novella affianca al criterio della "progressione" quello della "medesima risoluzione", con l'obiettivo di rafforzare l'utilizzo del cumulo giuridico, superando ingiustificati particolarismi definitivi che avrebbero portato alla sua esclusione (quindi lesivo della proporzionalità) in ipotesi di medesima risoluzione al di là di un comportamento illecito in progressione²⁴⁹.

- Il cumulo è applicabile nell'ambito del ravvedimento.

Sul punto, si rimanda *supra*.

In merito, tuttavia, pare opportuno notare come la legge delega fosse chiara nell'estendere la disciplina del concorso formale, materiale e della continuazione agli istituti deflativi, mentre ciò non pare sia avvenuto giungendo a limitare l'ambito all'adesione, alla conciliazione ed al ravvedimento; con ciò permanendo l'inapplicabilità della continuazione nei casi di rinuncia all'impugnazione ed alla definizione agevolata di cui agli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

Infine, si conferma che il D.Lgs. n. 87/2024 non tocca i meccanismi di determinazione dell'incremento da applicare alla sanzione base, pur introducendo una gerarchia applicative (la quale, matematicamente, dovrebbe peraltro giungere al medesimo risultato).

In tal senso si ricorda, per completezza, che se il concorso e la continuazione riguardano un solo tributo, continuerà ad applicarsi un aumento da un quarto al doppio; se il concorso e la continuazione riguardano più tributi, il predetto aumento continuerà a calcolarsi sulla sanzione più grave aumentata di un quinto; nel caso di continuazione pluriennale, l'aumento sarà dalla metà al triplo.

²⁴⁹ E, pertanto, oltre alla sequenza di violazioni che aggravano progressivamente la corretta determinazione del tributo, vi rientrano anche le sequenze di violazioni che si inseriscono in un programma illecito unitario.

XI. IL PRINCIPIO DEL FAVOR REI

1. Il D.Lgs. n. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio in continuità con i principi di matrice penalistica.

Il D.Lgs. n. 87/2024 è intervenuto sul tessuto normativo previgente²⁵⁰ apportando modifiche e integrazioni per razionalizzare e attenuare specifiche fattispecie sanzionatorie amministrative ed equiparare il carico sanzionatorio agli *standard* europei. Dette modifiche, operate per lo più mediante interventi puntuali, sono state inserite nell'originario impianto disciplinare sanzionatorio (cioè il D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997 e il D.Lgs. n. 74 del 2000), improntato ormai, anche per le sanzioni amministrative, a principi di matrice penalistica. Una matrice integralmente confermata dalla riforma che ha mantenuto peraltro immutati i principi di diritto intertemporale che, all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, regolano la successione delle norme sanzionatorie nel tempo e, segnatamente, il principio di legalità, del *favor rei* in caso di *abolitio criminis* e della retroattività della *lex mitior*.

Se questo è il portato "a regime" confermato dalla riforma sanzionatoria attuata con il D.Lgs. n. 87/2024, tuttavia, in occasione dell'emanazione del decreto stesso, il legislatore delegato ha scelto di limitarne gli effetti nel tempo e derogare al canone della retroattività della *lex mitior*.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, nella versione originaria²⁵¹, prevede infatti che "*le disposizioni di cui agli articoli 2 [modifiche al D.Lgs. n. 471/1997], 3 [modifiche al D.Lgs. n. 472/1997] e 4 [revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e altri tributi indiretti] si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*". Restano pertanto esclusi dalla deroga i reati tributari e le norme che disciplinano i rapporti tra i due diversi ambiti sanzionatori disciplinati dall'art. 1, cui la riforma, per effetto del successivo art. 7, si applica a decorrere dal 29 giugno 2024²⁵².

L'effetto dell'art. 5 è essenzialmente quello di disattivare il principio della *lex mitior* per le sanzioni amministrative tributarie²⁵³. Ciò con rilevanti ripercussioni proprio in quanto la maggior parte delle disposizioni del D.Lgs. n. 87/2024 prevedono sanzioni più lievi di quelle (spesso considerate sproporzionate²⁵⁴) applicabili alle medesime violazioni commesse prima del 1° settembre 2024, né senza dubbi in ordine alla ragionevolezza e alla legittimità costituzionale della previsione²⁵⁵.

²⁵⁰ Più precisamente l'intervento normativo ha riguardato disposizioni del D.Lgs. n. 471/1997, recante "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi"; del D.Lgs. n. 472/1997, recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie"; del D.Lgs. n. 473/1997, recante "Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti"; del D.Lgs. n. 74/2000, recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto".

²⁵¹ È bene precisare che il legislatore è già intervenuto a mitigare gli effetti dell'originaria formulazione. L'art. 18 del D.Lgs. n. 81/2025 ha, infatti, aggiunto un'ipotesi di esclusione dalla prescrizione sulla decorrenza (esclusione alla quale l'Agenzia delle entrate aveva già tentato di pervenire in via interpretativa nella circolare 21/E del 2024). Pertanto all'esito di questa riformulazione l'art. 5 ora prevede che "*le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 a esclusione del comma 1, lettera o) e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*". La lettera o) del primo comma dell'art. 3 del D.Lgs. n. 87/2024 prevede l'inserimento nel D.Lgs. n. 472/1997 dell'art. 17-bis (Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale), ai sensi del quale "[n]ei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute". L'effetto dell'esclusione comporta infatti la possibilità di avvalersi anche per il passato (nel caso di atti non ancora definitivi e di contenziosi pendenti) del neo-introdotta istituto dell'autotutela parziale con ripercussione sulle sanzioni, ancorché quantificate in base alla normativa precedentemente in vigore.

²⁵² L'art. 7 del D.Lgs. n. 87/2024 dispone infatti che il decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana ovvero il 29 giugno 2024.

²⁵³ Per un'esauriente disamina delle implicazioni del principio si rinvia a RONCO, *Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. trib., 2017, 148 ss.

²⁵⁴ A tal riguardo si ricorda che la stessa Corte costituzionale (sentenza n. 46 del 2023) aveva formulato un monito al legislatore per l'introduzione del criterio di proporzionalità nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Monito tempestivamente raccolto dal legislatore della legge delega e attuato con il D.Lgs. n. 87/2024.

²⁵⁵ Per tutti si vedano CORASANITI, *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in Dir. e prat. trib., 2024, 1270 ss.; BERTOCCHI, *Riflessioni critiche sulla rinnovata (e crescente) rilevanza del c.d. equilibri di bilancio alla luce di recenti sviluppi giurisprudenziali*, in Riv. tel. dir. trib., 8 aprile 2025;

2. Il principio della *lex mitior*.

Come già osservato, il D.Lgs. n. 87/2024 ha lasciato immutati i principi generali applicabili alle sanzioni amministrative tributarie che sono ancora disciplinati dal D.Lgs. n. 472/1997. Tra essi spicca il principio di legalità, iterativo dell'art. 25, secondo comma, Cost., per cui nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge che abbia previsto la violazione e la relativa conseguenza al momento della sua commissione.

All'interno di quel medesimo quadro normativo si colloca anche il principio della *lex mitior*, sancito dall'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui, in caso di successione di leggi nel tempo, deve applicarsi la disposizione più favorevole al trasgressore, salvo che il provvedimento sanzionatorio sia divenuto definitivo. Tale previsione (attuativa della legge delega n. 662 del 1996) ha introdotto per la prima volta nel diritto tributario il principio di matrice penalistica dell'applicazione in mitius, volto ad assicurare equità e proporzionalità nella commisurazione della sanzione rispetto alla gravità della violazione.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 63 del 2019, ha ribadito che il *favor rei* rappresenta una garanzia di civiltà giuridica, coerente con il principio di ragionevolezza e con la funzione rieducativa e non meramente punitiva della sanzione. Nel contesto tributario, la *ratio* del principio assume particolare rilievo, poiché le modifiche normative che intervengono nel tempo possono riflettere un mutato giudizio di disvalore dell'ordinamento nei confronti di determinate condotte. L'applicazione della *lex mitior* garantisce, infatti, che il contribuente non subisca un trattamento più gravoso in presenza di una rinnovata valutazione legislativa della violazione. Tale orientamento risponde anche al principio di proporzionalità, che la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha riconosciuto come cardine del sistema sanzionatorio, imponendo che la sanzione sia sempre adeguata alla gravità dell'infrazione (cfr. causa C-210/10, KGH Belgium N.V.).

Da un punto di vista costituzionale, la deroga al principio della *lex mitior* richiede un vaglio positivo di ragionevolezza, alla luce dei principi desumibili dall'art. 3 Cost., secondo la giurisprudenza costituzionale consolidata (Corte cost. nn. 393/2006, 236/2011, 63/2019). La retroattività favorevole, infatti, pur non essendo coperta direttamente dall'art. 25, secondo comma, Cost. — che tutela solo l'irretroattività *in peius* — trova fondamento appunto nel principio di eguaglianza sostanziale, il quale impone di non trattare diversamente chi ha commesso la medesima violazione solo in base al momento temporale del fatto. Inoltre, come chiarito dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza Scoppola c. Italia (2010) e successivamente ribadito in Mihai Toma c. Romania (2012) e Ruban c. Ucraina (2016), l'art. 7 CEDU impone agli Stati membri di applicare retroattivamente la legge più favorevole, quale garanzia del diritto dell'autore del fatto a essere giudicato secondo il disvalore attuale del comportamento. Tale principio, rilevante anche nel nostro ordinamento ai sensi degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., rappresenta un parametro di legittimità costituzionale delle scelte legislative in materia sanzionatoria.

Dunque, anche al di fuori delle fattispecie di rilevanza penale e di rilevanza sostanzialmente penale secondo i criteri Engel²⁵⁶, pur mancando una copertura costituzionale diretta, la stessa giurisprudenza ha riconosciuto la retroattività *in mitius* come principio generale del sistema, in virtù della sua connessione con l'art. 3 Cost. e con i valori di proporzionalità e eguaglianza sostanziale.

MASTROIACOVO, *Considerazioni sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel d.lgs. n. 87 del 2024 di riforma del sistema sanzionatorio*, in *Riv. tel. dir. trib.*, novembre 2025.

²⁵⁶ Secondo i noti criteri fissati dalla sentenza CEDU Engel (Corte EDU, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, Engel and Others/Netherlands) per considerare una sanzione amministrativa sostanzialmente penale occorre verificare almeno una delle seguenti condizioni: la qualificazione penale dell'illecito e, in sua assenza, al fine della estensione delle garanzie previste dagli artt. 6 e 7 CEDU e 49 CDFUE a illeciti anche non qualificati formalmente come penali, lo scopo afflittivo e non riparatorio della misura, la gravità della misura, anche nella sua applicazione concreta, la rilevanza attribuita dalla disposizione alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell'autore.

2.1. Il previgente principio di ultrattività.

Va inoltre considerato che l'introduzione del principio della *lex mitior* con l'art. 3 con il D.Lgs. n. 472/1997 ha costituito una sostanziale novità per la successione delle norme nel tempo in materia di sanzioni tributarie anche penali, che fin dalla legge n. 4 del 1929 era invece regolata in forza del principio dell'ultrattività. Più precisamente, l'art. 20 della citata legge n. 4 stabiliva che le disposizioni sanzionatorie continuassero ad applicarsi ai fatti commessi durante la loro vigenza, anche se successivamente abrogate o modificate. Si trattava di un principio che, pur richiamando la logica delle disposizioni eccezionali o temporanee dell'art. 2, comma del codice penale, trovava la sua giustificazione nella specifica funzione di tutela del gettito erariale e della disciplina fiscale, in un contesto storico caratterizzato dall'urgenza di una profonda riforma del sistema tributario e dalla necessità di contrastare l'evasione.

Tale impostazione rifletteva una concezione fortemente autoritativa del rapporto fisco-contribuente, in cui la sanzione assumeva una funzione di garanzia per l'equilibrio finanziario dello Stato, più che di equa repressione della condotta illecita.

Non sorprende, pertanto, che il principio di ultrattività avesse costituito la base logica e giuridica per successive deroghe eccezionali, come i condoni fiscali, consentendo al legislatore di modulare nel tempo gli effetti delle sanzioni senza compromettere la stabilità contabile. Anche se, con l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, tale disciplina suscitò dubbi di legittimità rispetto ai principi di uguaglianza (art. 3 Cost.) e di legalità in materia penale (art. 25, comma 2, Cost.), la Corte costituzionale, nella sentenza n. 164 del 1974, respinse tali dubbi, affermando l'ultrattività era volta a garantire la stabilità dell'osservanza fiscale, evitando che i contribuenti potessero confidare in mutamenti legislativi favorevoli. La Corte considerò la norma ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), definito "costituzionalmente differenziato" e meritevole di particolare protezione. Essa precisò inoltre che il divieto di retroattività sancito dall'art. 25 Cost. non riguarda l'ultrattività, disciplinata dall'art. 2 c.p.

In alcuni precedenti (sent. nn. 45/1963, 91/1964, 50/1965) la Corte costituzionale aveva già riconosciuto che l'interesse alla riscossione dei tributi costituisce una "condizione di vita per la comunità", collocandolo sullo stesso piano dei diritti individuali fondamentali, consolidando così una visione fortemente autoritativa del rapporto tributario, in cui la preminenza dell'interesse fiscale giustificava deroghe strutturali ai principi generali dell'ordinamento, purché ragionevoli e finalizzate alla salvaguardia della funzione essenziale della riscossione.

2.2. Il graduale abbandono di una visione autoritativa volta alla predominante tutela dell'interesse fiscale.

Rispetto allo scenario appena descritto, il quadro normativo generale oggi appare sensibilmente mutato. In tale quadro si inserisce anche il piano complessivo della riforma tributaria tramite la legge delega n. 111/2023, di cui il D.Lgs. n. 87/2024 costituisce uno dei segmenti attuativi più significativi.

In accordo con tale contesto, non solo oramai il principio di retroattività della *lex mitior* è canone caratterizzante i principi generali delle sanzioni tributarie, ma si è anche evoluto il rapporto fisco-contribuente emancipandosi dalla originaria visione stringente autoritativa.

Anche di recente la Corte costituzionale ha precisato che è "radicalmente cambiata la prospettiva rispetto al passato pre-costituzionale: quel che sta al centro non è più tanto lo Stato e il potere tributario, o addirittura la forza e l'arroganza del fisco, ma altre categorie concettuali che attengono alla persona situata dentro la comunità, ai rapporti che derivano dai legami sociali in cui è immersa, ai vincoli di solidarietà che ne conseguono e che spetta al legislatore definire, ispirandosi alla progressività e nel rispetto della capacità contributiva" (sentenza n. 137 del 2025).

Pertanto la disciplina dell'attuazione del tributo va interpretata "nel più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra "autorità" e "consenso" e del tentativo di un graduale abbandono, da

parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento. A partire dalla fine degli anni Novanta, infatti, questa evoluzione ha sancito un progressivo passaggio a un approccio fondato sulla collaborazione. Tale approccio si basa sul presupposto che le relazioni improntate sulla fiducia e sulla collaborazione reciproca siano, in molti casi, più efficaci del ricorso a strumenti autoritari e repressivi" (sentenza n. 137 del 2025).

In questo percorso, che ha radici profonde, si inserisce già il precedente intervento normativo di revisione del sistema sanzionatorio (D.Lgs. n. 158/2015) in cui era apparso chiaro che la disciplina delle sanzioni stava diventando sempre più funzionale al potenziamento di moduli procedurali per la prevenzione e la *compliance* dell'amministrazione finanziaria, assumendo "proporzionale" rilevanza per l'adempimento spontaneo (ancorché indotto) del contribuente. La riforma *in mitius* del D.Lgs. n. 87/2024 conferma questa prospettiva e prosegue nel medesimo solco, rendendo ancora più evidenti le ripercussioni delle modifiche sanzionatorie sulla disciplina attuativa.

È in questo panorama evolutivo già da tempo che il legislatore delegato nel regolare la successione temporale delle norme riformate ha scelto di derogare al principio della *lex mitior* con l'art. 5.

3. Le ragioni della relazione illustrativa al decreto delegato.

Ed invece, secondo quanto si legge nella relazione illustrativa al decreto attuativo, la *ratio* della previsione risiederebbe nel fatto che la complessiva revisione del sistema sanzionatorio si inserisce nell'ambito di una più ampia e organica riforma degli istituti sostanziali e procedurali del diritto tributario in attuazione della citata legge delega. In altri termini sarebbe "*proprio alla luce della rinnovata impostazione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti, cui si correla l'introduzione di nuovi principi per la materia e la predisposizione di nuovi istituti giuridici per la gestione del rapporto tributario, che si è reso necessario portare a termine un processo di revisione organica dell'assetto del regime sanzionatorio nell'ordinamento tributario*". Ciò sarebbe avvenuto mediante una rimodulazione delle sanzioni applicabili alle varie tipologie di violazioni e operando una revisione delle procedure applicative e dei principi fondamentali relativi alle sanzioni stesse. Pertanto nella relazione si conclude che "[i]n questo contesto", proprio il principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.) avrebbe "*richiesto che il parametro temporale di applicazione delle norme di riforma del sistema sanzionatorio tributario fosse determinato in via unitaria e fosse correlato con quello di applicazione della generalità degli istituti sostanziali e procedurali oggetto della riforma fiscale e cui la stessa riforma delle sanzioni si accompagna*".

A sostegno di tale giustificazione la relazione riporta alcuni stralci della sentenza n. 288 del 2019 della Corte costituzionale – ortopedicamente estratti da vari punti del considerato in diritto relativo a un contesto decisamente differente – dai quali si desumerebbe "*un insegnamento [...] in materia di diritto tributario sostanziale [che] costituisce espressione di principi interpretativi di carattere generale e, come tale, trova applicazione anche in materia di sanzioni amministrative tributarie*".

A questo argomento che definirei di asserita "necessità sistematica" di deroga al principio di retroattività della *lex mitior*, la relazione illustrativa ne aggiunge altri: da un lato, che si tratta di un principio privo di una copertura costituzionale, salvo che per le sanzioni penali o sostanzialmente penali, dall'altro lato, che "*l'interesse costituzionalmente protetto all'equilibrio del bilancio pubblico [altrimenti pregiudicato dalla retroattività della novella, sarebbe] suscettibile di bilanciamento con altri valori costituzionalmente protetti*"²⁵⁷.

Non sembrano argomenti decisivi.

²⁵⁷ Per considerazioni critiche si rinvia a F. BERTOCCHI, *Riflessioni critiche sulla rinnovata (e crescente) rilevanza del c.d. equilibri di bilancio alla luce di recenti sviluppi giurisprudenziali*, in Riv. tel. dir. trib., 8 aprile 2025.

4. Le motivazioni della Corte di cassazione del rigetto della rimessione in Corte costituzionale.

A ciò va aggiunto che a un anno dal varo della riforma delle sanzioni, ammontano ormai a una ventina le pronunce della Corte di cassazione che, sostanzialmente richiamando la sentenza capofila (n. 1274 del 19 gennaio 2025), hanno respinto le richieste di rimessione alla Corte costituzionale dell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024. E, ancorché a questi giudizi ne vanno aggiunti altri cassati con rinvio al giudice di merito, il cui eventuale accoglimento comporterà anche la valutazione della non manifesta infondatezza della già formulata questione di legittimità costituzionale (tra cui Corte di cassazione n. 2950 del 6 febbraio 2025 e n. 5905 del 5 marzo 2025), il diritto vivente sembra già consolidato nel senso del rigetto.

Dalla citata sentenza n. 1274 si evince che le questioni di legittimità costituzionale sono state prospettate lamentando sia l'eccesso di delega rispetto ai principi e alle direttive stabilite dalla legge n. 111 del 2023 di riforma tributaria, che la violazione degli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, nonché degli artt. 6 e 7 CEDU e dell'art. 49 CDFUE. In particolare la doglianza si era concentrata *“sulla violazione del principio di uguaglianza sostanziale dei cittadini, che in materia sanzionatoria imporrebbe il medesimo trattamento degli stessi fatti, prescindendo dalla loro commissione prima o dopo l'entrata in vigore della disciplina più favorevole”*. La Suprema Corte ha concluso per la non sussistenza di ragioni di non manifesta infondatezza e ha escluso l'incompatibilità della disciplina con i principi unionali.

La Cassazione condivide l'argomento “sistematico” della relazione illustrativa per cui sarebbe *“proprio questo ampio ripensamento della disciplina, come di tutto il sistema tributario, secondo la delega apprestata dal Legislatore con la L. n. 111 del 2023” a “consent[ire] di ‘leggere’ la deroga alla lex mitior disposta dal legislatore delegato in un quadro coerente con i principi costituzionali, così come con quelli unionali”*.

Ricordato poi che *“l'equivalenza tra sanzione amministrativa e sanzione penale costituisce una regola tendenziale ineludibile e inevitabile, che tuttavia non giunge ad una perfetta sovrapposizione dei piani”*, la Corte, invece di addentrarsi in una disamina circa la sussistenza o meno, nel caso di specie, dei noti criteri fissati dalla sentenza CEDU Engel (Corte EDU, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, Engel and Others/Netherlands) per considerare una sanzione amministrativa sostanzialmente penale (ossia la qualificazione penale dell'illecito e, in sua assenza, al fine della estensione delle garanzie previste dagli artt. 6 e 7 CEDU e 49 CDFUE a illeciti anche non qualificati formalmente come penali, lo scopo affittivo e non riparatorio della misura, la gravità della misura, anche nella sua applicazione concreta, la rilevanza attribuita dalla disposizione alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell'autore) conclude affermando che *“le ragioni che sottendono la disciplina sanzionatoria apprestata in tema di obbligazioni tributarie [...] possono giustificare deroghe all'applicazione del principio del favor rei”*. Da qui la Cassazione richiama una serie di precedenti della Corte costituzionale che giustificano la deroga in ragione della riscontrata sussistenza di “ragioni cogenti di tutela di controinteressi di rango costituzionale, tali da resistere al medesimo vaglio positivo di ragionevolezza” (Corte cost. n. 63 del 2019).

A conforto sono citate pronunce della CGUE (a dire il vero solo relativi a casi in cui assumeva rilievo il termine di prescrizione) in cui la Corte di giustizia ammette che il principio della *lex mitior* possa risultare recessivo nella comparazione di altri diritti di pari rango costituzionale o con la protezione degli interessi finanziari dell'UE a fronte di gravi frodi finanziarie.

Pertanto, la Cassazione conclude che il richiamo a tali precedenti è sufficiente a evidenziare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale formulata dalla ricorrente, senza addentrarsi a chiarire quale sia, nella specie, questo interesse o diritto di pari grado costituzionale o eurounitario validamente opponibile alla deroga.

Solo *ad abundantiam* – precisa la Corte che “*non vi sarebbe neppure ragione*” – si richiama la Corte cost. n. 10 del 2015 (che, come è noto, ha escluso gli effetti retroattivi della pronuncia), perché “*al più utile a individuare nella preservazione delle ragioni di equilibrio finanziario una delle ipotesi in cui un diverso e contrapposto interesse di rango costituzionale assurge a ragione che può indurre il legislatore a ‘sacrificare’, eccezionalmente, la lex mitior*”.

Non è infatti sull'argomento finanziario che la Corte punta a chiudere la propria motivazione. Si afferma che in “*un intervento di tale portata, e la previsione di sanzioni più leggere, con conseguente riduzione di risorse già preventivate, al di là delle esigenze di rispetto dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, ex art. 97 Cost., riversa direttamente i suoi effetti sul raggiungimento di prestazioni standard in materie di rango costituzionale altrettanto sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. È dunque agevole rilevare che una riforma del sistema tributario, nel quale la previsione di un minor carico sanzionatorio si relaziona ad una modifica radicale del rapporto Fisco/Contribuente, come già prospettato, giustifica ampiamente una irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria, senza con ciò poter essere tacciata di violazione dei diritti presidiati dagli artt. 3 e 53 Cost*”.

In altri termini la Cassazione motiva la non manifesta infondatezza delle questioni prospettate in riferimento all'art. 5 individuando l'interesse protetto (di pari rango costituzionale o eurounitario che consentirebbe la deroga al canone della *lex mitior*) nell'esigenza di raggiungere un livello di prestazioni standard in materie di rango costituzionale sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. che altrimenti subirebbero una lesione asseritamente diretta in conseguenza della retroattività della riforma delle sanzioni amministrative.

Tuttavia, anche le motivazioni della Corte di cassazione non sembrano cogliere pienamente nel segno.

5. Alcune considerazioni per un possibile accesso alla valutazione di legittimità costituzionale.

Nell'individuazione dei possibili argomenti opponibili a quelli indicati dalla relazione illustrativa al decreto attuativo della riforma delle sanzioni e dalle motivazioni della Corte di cassazione nella sentenza n. 1274 del 2025 sembra opportuno muovere innanzitutto dalla constatazione che il legislatore delegato ha derogato al principio della retroattività della *lex mitior*, nello stesso contesto disciplinare in cui, in attuazione della legge delega, lo ha confermato quale principio generale, in quanto corollario del principio di legalità e proporzionalità. Sembrerebbe dunque trattarsi di una scelta normativa del tutto eccezionale, da valutare con estremo rigore, e di cui, tuttavia, si asserisce il carattere di scelta necessaria “per la ragionevolezza” stessa della riforma di sistema.

Ebbene, ogni deroga è rimessa alla discrezionalità del legislatore e a poco giova riepilogare le precedenti modifiche di ampio respiro del regime sanzionatorio in occasione delle quali detto canone non è stato derogato. Certo appare invece poco ragionevole addurre una ragione sistematica quasi negli stessi termini che la dottrina penalistica e la citata giurisprudenza costituzionale utilizza invece per illustrare le ragioni della deroga a tale principio prevista all'art. 2 del codice penale per le leggi temporanee o eccezionali. Si tratta cioè della ratio della cosiddetta fattispecie esclusiva, per cui al canone dell'applicazione *in mitius* si opporrebbero ragioni di necessaria discriminazione delle fattispecie che vengono introdotte nell'ordinamento appunto con caratteristiche temporanee o eccezionali.

A ciò si aggiunga che, a ben vedere, le modifiche normative sono state essenzialmente puntuali nel precedente tessuto normativo, facilmente comparabile in termini di fattispecie: è la relazione illustrativa ad ampliare il campo di osservazione a una vasta area della disciplina introdotta in ragione

di altri criteri di delega proprio al fine di negare l'omogeneità e conseguentemente negare il necessario presupposto per l'accesso al canone interpretativo della retroattività della *lex mitior*.

Non appare, poi, significativa l'eccezione per cui potrebbero fruire di sanzioni più lievi soggetti che, tuttavia, non hanno fruito dei nuovi moduli consensuali o dei nuovi schemi procedurali di *compliance* per l'attuazione dei tributi. L'argomento sembra provare troppo se solo si considera che dal 1° settembre 2024 il regime sanzionatorio più lieve è entrato a regime per tutti e non solo per coloro che si apprestano all'adempimento spontaneo in ragione del rinnovato rapporto col contribuente.

Coloro rispetto ai quali operare la comparazione in termini di ragionevolezza della deroga sono coloro che hanno violato la legge nel passato rispetto a coloro che la violeranno nel futuro. In altri termini il ragionamento della relazione illustrativa tradisce quanto già sopra evidenziato e cioè che le sanzioni non sono più considerate dal legislatore di per sé e in relazione a fattispecie di illecito tra loro chiaramente omogenee (ovverosia in ragione della loro precipua funzione di deterrenza), ma funzionalizzate all'attuazione del tributo.

Ciò trova conferma nella tecnica dello stralcio ortopedico dei passaggi della sentenza n. 288 del 2019 operata nella relazione illustrativa a sostegno di un asserito principio interpretativo di valenza generale. Tale stralcio sembra piuttosto funzionale a teorizzare la costruzione di un sistema complesso in cui tributo, schemi di attuazione e sanzioni convergano unitariamente in una prospettiva unitaria, così facendo scolorire il complesso dei microsistemi interni ai singoli ambiti della materia tributaria presidiati dai propri principi: primo tra tutti quello sanzionatorio. In verità lo scopo dell'argomento utilizzato in sentenza sembra esattamente opposto: finalizzata a individuare un elemento interno al microsistema di riferimento, nella specie il sistema di determinazione del nuovo tributo, ed esigerne la relativa coerenza.

Si aggiunge dunque il dubbio se effettivamente a livello sistematico sia giustificabile che un intervento di grande riforma non debba imporsi da sempre (*recte* retroattivamente) come *legge del progresso* – secondo la teoria del Gabba – salvo ovviamente la tutela dei diritti quesiti e che dunque proprio l'art. 3 Cost., declinato nella sua pienezza, imponga un trattamento uniforme di fattispecie. Non solo quindi una questione di ragionevolezza della deroga, ma anche di irragionevole discriminazione di fattispecie uniformi. È del resto questo il piano di riflessione che viene in evidenza dall'esame della giurisprudenza costituzionale sul principio della retroattività della *lex mitior*.

Se dunque è innegabile che il principio di retroattività *in mitius* è derogabile dal legislatore poiché la modulazione degli effetti nel tempo delle leggi resta una prerogativa dell'atteggiarsi del suo potere, la sua deroga in concreto sembra effettivamente distonica rispetto alle ragioni al fondo della riforma fiscale e al progetto di rifondazione del rapporto fisco contribuente improntato non più all'autoritarismo, all'eccezionalità e al potere di soggezione, ma – secondo la più recente giurisprudenza costituzionale – al dovere di contribuzione quale attuazione dell'art. 2 Cost. Un dovere di contribuzione declinato non solo quanto alla disciplina sostanziale dei tributi, ma anche presidiato da una disciplina attuativa e sanzionatoria efficiente allo scopo (Corte cost. n. 120 del 2021; n. 66 del 2022; n. 46 del 2024).

Resta infine da verificare se l'argomento dell'interesse di bilancio opposto in bilanciamento dalla relazione illustrativa e dalla giurisprudenza di Cassazione (nei termini sintetizzati *infra* sub 1.4.), sia effettivamente sufficiente a fondare questa discrezionale limitazione temporale della riforma delle sanzioni amministrative.

Avendo a riferimento lo schema argomentativo della citata sentenza n. 193 del 2016 la relazione afferma che nella specie “*la scelta del legislatore corrisponde a un interesse pubblico costituzionalmente protetto e suscettibile di bilanciamento e prevalenza rispetto a quello del singolo a vedersi retroattivamente applicata una sanzione inferiore*”. Viene precisato che le sanzioni irrogate o da irrogare a fronte di violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma sono

contabilizzate nel bilancio dello Stato come risultati della lotta all'evasione e che dunque l'applicazione retroattiva della *lex mitior* genererebbe gravi perdite in relazione a somme già contabilizzate al bilancio dello Stato. Da qui si conclude che l'unica possibilità per ovviare alla conseguente sopravvenienza passiva sarebbe quella di *“drenare risorse dalla fiscalità generale, così da addebitare alla generalità dei contribuenti il costo di violazioni consumate all'interno di un sistema ordinamentale”* diverso.

A rileggere questi passaggi viene spontaneo chiedersi se in effetti ciò che viene lamentato come possibile *vulnus* alla generalità dei contribuenti sia in effetti esattamente ciò che accade ordinariamente per effetto del funzionamento del sistema tributario che è strutturalmente a carico della generalità dei contribuenti e per tale ragione risente di ogni scelta compiuta dal legislatore. Gli effetti finanziari lamentati dalla relazione illustrativa, così come quelli individuati dal diritto vivente (*sub specie* di pregiudizi alle prestazioni e ai diritti sociali) sono del tutto analoghi a quelli prodotti da scelte legislative quali, ad esempio ravvedimenti operosi speciali, stralci automatizzati, rottamazioni dei ruoli. Si tratta comunque di misure che riducono le entrate preventivate al bilancio dello Stato: talvolta in termini di imposte e sempre in termini di sanzioni già contabilizzate per violazioni già commesse e pretese già notificate.

È di questi giorni la notizia si è in procinto di varare una norma di legge per cancellare dal bilancio dello Stato – con evidenti sopravvenienze passive – 408,47 miliardi di euro di tributi non riscossi perché probabilmente non più esigibili: a nulla sono valse leggi speciali sulla riscossione e proroghe di stralci e di rottamazioni, anch'essi gravanti sul bilancio dello Stato quantomeno relativamente all'ammontare delle sanzioni. Viene allora il dubbio che una ragione per la quale l'art 5 del D.Lgs. n. 87/2024 ha derogato al principio della *lex mitior* è perché al contempo si è provveduto a prorogare la rottamazione dei ruoli, introdurre il ravvedimento operoso speciale per gli ISA, consentire l'accesso retroattivo al nuovo istituto dell'autotutela parziale, eccetera e che dunque una giustificazione della deroga fondata sull'art. 81 Cost. appare tutt'altro che dirimente.

Del resto anche di recente la stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 111 del 2024 ha affermato chiaramente che *“il necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente”* (sentenza n. 73 del 1996), *cui, soprattutto in passato, si è fatto spesso riferimento, non può sistematicamente risolversi a favore delle prime, perché anche nella materia tributaria e persino quando, in momenti particolari, siano implicate straordinarie e preminenti esigenze della collettività, questa Corte è chiamata comunque ad assicurare, nella valutazione del bilanciamento operato dal legislatore, quanto meno il rispetto di una soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale*. Certo sarebbe auspicabile che anche sotto questo profilo la Corte si spingesse oltre la non manifesta irragionevolezza affermando la necessità di un interesse costituzionalmente tutelabile a sostegno dell'insindacabilità della deroga al pari di quanto conclude la CEDU proprio con riferimento al principio della *lex mitior* per le sanzioni penali e sostanzialmente penali.

Non convincono poi gli argomenti addotti in motivazione dalla citata sentenza di Cassazione n. 1274 del 2025 (*infra* par. 5) per cui: *“un intervento di tale portata, e la previsione di sanzioni più leggere, con conseguente riduzione di risorse già preventivate, al di là delle esigenze di rispetto dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, ex art. 97 Cost., riversa direttamente i suoi effetti sul raggiungimento di prestazioni standard in materie di rango costituzionale altrettanto sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. È dunque agevole rilevare che una riforma del sistema tributario, nel quale la previsione di un minor carico sanzionatorio si relaziona ad una modifica radicale del rapporto Fisco/Contribuente, come già prospettato, giustifica ampiamente una irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria, senza con ciò poter essere tacciata di violazione dei diritti presidiati dagli artt. 3 e 53 Cost”*.

In primo luogo, in termini generali, la Corte sembra assumere una corrispondenza diretta tra poste di entrata e le voci di spesa che il nostro sistema finanziario non riconosce ai tributi (si veda da ultimo Corte cost. n. 100 del 2025) e, men che meno, alle sanzioni. Non sussistono infatti vincoli di destinazione tali per cui si possa dimostrare su quali voci effettivamente potrà incidere la sopravvenienza passiva dovuta all'applicazione della *lex mitior* (e soprattutto che tali voci vengano postergate rispetto ad altre così da risentire immediatamente dell'intervento legislativo).

In secondo luogo, come già ricordato, la doglianza del ricorrente si era concentrata sugli artt. 3 e 117, primo comma della Costituzione, nonché gli artt. 6 e 7 CEDU e dell'art. 49 CDFUE, senza scomodare – con riferimento alle sanzioni tributarie – l'art. 53 Cost. che la Cassazione individua invece come punto di caduta del proprio ragionamento esclusivamente a corredo di una lettura complessiva della riforma tributaria non limitata alla sola riforma delle sanzioni amministrative tributarie.

Si potrebbe in effetti azzardare che il passaggio finale della sentenza di Cassazione trae spunto da quello stralcio della giurisprudenza costituzionale in cui si afferma che *“nella Costituzione il dovere tributario [...] è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali [...] sia gran parte di quelli civili”* (sentenza n. 288 del 2019).

E tuttavia se è vero che le entrate reperite mediante i tributi concorrono (per il tramite delle decisioni sulla spesa pubblica) al finanziamento dei diritti (e che dunque è doveroso che lo Stato vigili anche su un'attuazione corretta ed efficace anche presidiata dalle sanzioni) ciò non limita di per sé la discrezionalità del legislatore, ma semmai impone di intervenire con misure compensative adeguate.

Se fosse davvero possibile verificare tale incidenza diretta sulle singole voci, proprio la natura delle prestazioni e dei diritti menzionati in via esemplificativa dalla Cassazione osterebbe alla possibilità che gli stessi siano valutati in bilanciamento con altri, quanto meno relativamente al *“nucleo minimo del diritto [che] è un limite derivante dalla Costituzione e va garantito [...], anche nei confronti della legge statale, a prescindere da considerazioni di ordine finanziario: [è] la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione (sentenza n. 275 del 2016; si vedano anche, ad esempio, le sentenze n. 152 del 2020, in materia di pensione di inabilità, e n. 309 del 1999, in materia di assistenza sanitaria all'estero)”* (Corte cost. n. 192 del 2024). In questa prospettiva, infatti, tali diritti non potrebbero essere pregiudicati in modo assoluto e, dunque, non potrebbero essere intaccati neanche da un'eventuale riforma retroattiva delle sanzioni, che al più comporterebbe la necessità di intervenire sull'equilibrio di bilancio. In altri termini il richiamo a diritti per *“prestazioni standard in materie di rango costituzionale sensibili”* operato dalla Cassazione, in questo caso, sembra risolversi più correttamente in una mera ragione di equilibrio di bilancio.

Dunque, ancorché i giudici con questo argomento abbiano tentato di elevare di grado la questione, nell'attuale panorama dei principi costituzionali, l'interesse protetto riferibile all'equilibrio di bilancio non dovrebbe assurgere di per sé a un grado sufficiente per imporsi *“tiranno”* nel bilanciamento con una norma di deroga al canone della *lex mitior* ancorché in materia tributaria.

A ciò si aggiunga che se il principio della retroattività della *lex mitior*, così come ricondotto all'art. 49 CDFUE e agli artt. 6 e 7 CEDU, costituisce oggi un principio generale del diritto dell'Unione derivante dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ed è, dunque, parte del diritto primario dell'Unione tutelato al pari delle libertà fondamentali incompressibili, non sembra che a tale cospetto si possa validamente opporre come controlimita la circostanza che l'applicazione *in mitius* possa determinare effetti finanziari incidenti sull'equilibrio di bilancio di uno Stato da cui possano derivare l'istituzione di nuovi tributi o l'aggravio di tributi esistenti reperibili presso la fiscalità generale (CGUE,

12 maggio 2019, causa C-235/17, Commissione c. Ungheria, par. 121); in questo caso, infatti, sarebbe lo stesso principio della *lex mitior* a mostrarsi resistente in senso assoluto al bilanciamento.

6. Ulteriori elementi che emergono dalla recente giurisprudenza di merito (CGT di Roma sentenza n. 2888 del 2026) e di legittimità costituzionale (sentenza n. 73 del 2026).

Proprio a conferma di quanto da ultimo considerato, va segnalata la sentenza n. 2888 del 2026 della CGT di primo grado di Roma che ha disapplicato l'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, in quanto derogatorio del principio del *favor rei*, in contrasto con l'art. 49, par. 1, della Carta di Nizza (così come interpretato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea). Per l'effetto, l'ufficio dell'agenzia delle entrate deve procedere al ricalcolo di quanto dovuto sulla base delle sanzioni, appunto più favorevoli, introdotte dal d.lgs. n. 87 del 2024 di riforma.

La CGT di Roma decide in tal senso nel presupposto che il principio del *favor rei*, come sancito nella Carta di Nizza e come interpretato dalla giurisprudenza della CGUE, sia applicabile anche alle sanzioni amministrative tributarie, ritenendo di non poter procedere a un'interpretazione della norma nazionale in modo conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, soggiace al principio del primato che impone al giudice nazionale incaricato di applicare la norma, nell'ambito della propria competenza, di disapplicare qualsiasi norma del diritto nazionale contraria alle disposizioni del diritto dell'Unione che ha effetto diretto.

Il punto centrale della motivazione della sentenza è infatti arrivare a sciogliere il «se» e sostenere che il portato dell'art. 49, par. 1, trovi applicazione anche alle sanzioni amministrative tributarie.

Il giudice di merito innanzitutto ripercorre la genesi dell'art. 5, inserendolo nel più ampio contesto di revisione delle sanzioni tributarie, quale costola della complessiva riforma tributaria. Correttamente si evidenzia come la stessa legge delega n. 111 del 2023 ha riconosciuto la necessità di riformare un regime sanzionatorio interno troppo rigido e ormai non più coerente con i principi espressi dalla giurisprudenza della CGUE, in particolare con quelli di predeterminazione e proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità della condotta.

La sentenza dà poi conto che in un consolidato quadro di principi generali rimasto comunque invariato, tra cui spicca proprio il quello del *favor rei* – per cui «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» – principio dunque confermato che legislatore delegato ha corredato con quelli ad esso *consonati* di proporzionalità e di offensività – secondo cui «la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività» –.

È appunto in un contesto di principi così riformato, che ha peraltro comportato la coerente revisione delle diverse fattispecie sanzionatorie, che la CGT ritiene distonico l'art. 5 del d.lgs. n. 87, tuttavia non può eludere il confronto con la diversa prospettiva del diritto vivente della Corte di cassazione (*supra sub 4* già dettagliatamente illustrato).

Si ribadisce, infatti che, a poco più di un anno dal varo della riforma delle sanzioni, ammontano ormai a una ventina le pronunce della Corte di Cassazione che, sostanzialmente richiamando la sentenza capofila (n. 1274 del 19 gennaio 2025), hanno già respinto reiterate richieste sia di rimessione alla Corte costituzionale, che di disapplicazione diretta del menzionato art. 5.

Di fronte a questa interpretazione il giudice di merito di Roma si mostra astuto: dà sì atto della citata sentenza capofila, ma ritagliando all'occorrenza le risultanze di un filone successivo di giudizi cassati con rinvio al giudice di merito (più precisamente, la CGT cita solo la Corte di Cassazione 6 febbraio 2025, n. 2950, ma di identico tenore anche Corte di cassazione, 5 marzo 2025, n. 5905) ne *curva* le affermazioni di principio circa la valenza generale e sistematica del principio della *lex mitior* (in verità rese avuto riguardo alla precedente riforma varata con il d.lgs. n. 158/2015) in forza delle quale i

Supremi giudici hanno riconosciuto che è innanzitutto compito del giudice di merito pronunciarsi sul se debba applicarsi al contribuente una disciplina sanzionatoria più favorevole.

Ciò è sufficiente al collegio per evitare di riconoscere un diritto vivente vincolante e potersi così spostare sul piano più agevole del diritto unionale, così come interpretato dalla giurisprudenza della CGUE, rispetto al quale l'art. 5 non risulta aderente sia in relazione al criterio di proporzionalità della sanzione, che quello di retroattività della norma più favorevole secondo il disposto degli art. 49, par. 1, della Carta di Nizza e artt. 6 e 7 Cedu.

È tuttavia necessario un ulteriore passaggio – come già accennato in premessa – decisivo e cioè il riconoscimento della natura afflittiva anche alle sanzioni amministrative tributarie. I giudici di merito dunque ripercorrono la giurisprudenza della CGUE, in particolare causa *Baji Trans* (C-544/23) in cui viene riconosciuta l'applicabilità del principio di retroattività della legge penale più mite, anche alle sanzioni amministrative di natura penale.

A tal fine, l'elemento determinante è la valutazione della fattispecie alla luce dei cosiddetti criteri Engel (Corte EDU, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, *Engel and Others/Netherlands*) ossia la qualificazione penale dell'illecito e, in sua assenza, al fine della estensione delle garanzie previste dagli artt. 6 e 7 CEDU e 49 CDFUE a illeciti anche non qualificati formalmente come penali, lo scopo afflittivo e non riparatorio della misura, la gravità della misura, anche nella sua applicazione concreta, la rilevanza attribuita dalla disposizione alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell'autore.

In merito all'immediata applicabilità dell'art. 49 della Carta di Nizza nel diritto interno, seppure viene ricordato che secondo la stessa giurisprudenza unionale agli Stati membri è riconosciuta ampia discrezionalità nello scegliere le sanzioni che loro ritengono appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito, si dà atto che la CGUE riconosce che «essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (sentenza del 21 novembre 2024, *Ekostroy C-61/23*,(punto 41)». Di qui si arriva a un passaggio davvero brillante della motivazione, in cui la CGT coglie da alcuni stralci della GCUE il nesso profondo che unisce il principio di proporzionalità e quello della *lex mitior* – già peraltro evidenziato nell'illustrazione delle linee di fondo della riforma – così riconoscendo che «il principio di retroattività della legge penale più mite è legato al principio di necessità e proporzionalità delle pene, sancito a sua volta dall'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, e occorre conferirgli un'ampia portata, cosicché lo si possa applicare in modo immediato agli autori di illeciti anteriori all'entrata in vigore della nuova legge e che non hanno dato luogo a decisioni divenute irrevocabili» e che l'art. 49 della Carta contiene le stesse garanzie previste dall'art. 7 CEDU «di cui occorre tener conto perché soglia di protezione minima», con conseguente necessità – ove non sia possibile un'interpretazione della norma interna in senso conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione – che il giudice nazionale chiamato a decidere disapplichì la disciplina.

La CGT di Roma ricorda infine la giurisprudenza della Corte costituzionale che si è pronunciata sull'applicabilità del principio del favor rei in materia di sanzioni amministrative con funzione punitiva.

Va infatti ribadito che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 63/2019, ha affermato che l'estensione del principio di retroattività della *lex mitior* in materia di sanzioni amministrative aventi natura e funzione punitiva è conforme alla logica sottesa alla giurisprudenza costituzionale sviluppatasi, sulla base dell'art. 3 Cost., in ordine alle sanzioni propriamente penali. Laddove, infatti, la sanzione amministrativa abbia natura punitiva alla luce dell'ordinamento convenzionale e sia, dunque, “convenzionalmente” penale alla luce dei già citati criteri Engel, di regola non vi è ragione per continuare ad applicare tale sanzione, qualora il fatto sia successivamente considerato non più illecito; né per continuare ad applicarla in una misura considerata ormai eccessiva (e per ciò stesso sproporzionata) rispetto al mutato apprezzamento della gravità dell'illecito da parte dell'ordinamento.

Sulla scorta di queste considerazioni, la dottrina era pervenuta alla conclusione che il principio di retroattività *in mitius* non opera per tutte le sanzioni amministrative in quanto tali, ma per quelle che siano da considerare sostanzialmente penali, ai fini dell'applicazione delle garanzie costituzionali e convenzionali della materia penale: al di fuori di tale perimetro il tema dei limiti alla derogabilità del principio resta dunque questione essenzialmente da valutare sotto il profilo del ragionevole esercizio del potere legislativo e della sussistenza di un interesse bilanciabile.

Ecco allora il punto centrale della decisione di Roma: alla luce del percorso sopra ricostruito e soprattutto dei principi della giurisprudenza delle alte Corti la CGT ritiene di poter affermare che le sanzioni amministrative tributarie contestate nel caso di specie al 90 per cento della maggiore imposta accertata (per i costi indeducibili accertati agli effetti delle imposte sui redditi e indetraibili ai fini iva) abbiano natura sostanzialmente penale. Si tratta infatti di sanzioni di natura amministrativa tributaria – al pari dei precedenti esaminati – e hanno natura punitiva e deterrente, comprovata dalla relativa gravità, che emergerebbe in modo evidente dalla relazione di accompagnamento alla legge delega che a giustificazione della riforma menziona i «livelli intollerabili» delle sanzioni amministrative previgenti «che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi, conducendo a una pretesa complessiva di fatto abnorme».

È peraltro da segnalare che il collegio romano trae argomenti a sostegno della disapplicazione e cioè dell'incompatibilità della norma interna con i predetti principi argomentando dalla predetta relazione che costituisce invece il punto di forza degli argomenti di rigetto diffusamente spesi dalla Corte di cassazione nelle citate pronunce.

In ogni caso, una volta riconosciuta la natura sostanzialmente penale di queste sanzioni amministrative, vale quanto anticipato nella citata frase conclusiva: alla forza di tali principi tutelati al pari di altri diritti fondamentali non è certamente opponibile in bilanciamento come valore l'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.

Certamente di grande impatto il richiamo dei giudici alla recente sentenza della Corte costituzionale n. 121 del 2025 che, seppure in altro contesto, ha precisato che «il principio dell'obbligo della copertura finanziaria delle spese espresso nell'art. 81 Cost., [...] impone un preciso vincolo non al giudice, ma al legislatore e opera per ogni legge, inclusa la legge di bilancio, traducendosi nell'obbligo di predisporre, all'atto dell'approvazione delle norme, anche i mezzi per fronteggiare gli oneri che ne derivano». Ad esso andrebbe aggiunto un ulteriore passaggio con cui la Corte ha ricordato che «[è] la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione» (sentenza n. 275 del 2016; si vedano anche, ad esempio, le sentenze n. 152 del 2020, in materia di pensione di inabilità, e n. 309 del 1999, in materia di assistenza sanitaria all'estero)» (Corte cost. n. 192/2024).

Il tema resta dunque proprio stabilire se siamo effettivamente di fronte a diritti incompressibili, se cioè le sanzioni amministrative tributarie hanno effettivamente natura penale nei termini anzidetti.

Al collegio di Roma vanno in ogni caso riconosciuti diversi meriti.

In primo luogo aver rivendicato il ruolo primario del giudice di merito di fare piena applicazione del diritto nel rispetto delle alte Corti. Non solo rispetto alla Corte di cassazione, con argomentazioni plausibili sufficienti ad aprire la strada della forza del primato, ma anche nei confronti della Corte costituzionale. La CGT di Roma non ha dubbi che l'effettività del primato del diritto dell'Unione passa per il giudice di merito e che questi è legittimato a disapplicare senza alcun vincolo ad una previa valutazione delle ragioni di non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale pur sollevate dalle parti del giudizio.

Certo si tratta di una decisione con efficacia nel caso concreto, priva di quella valenza *erga omnes* tipica di una pronuncia di accoglimento della Corte costituzionale.

Peraltro è significativo che questa decisione sia stata assunta in un tempo in cui, a quarant'anni dalla sentenza La Pergola, n. 170 del 1984, della Corte costituzionale, i più autorevoli studiosi di diritto costituzionale dedicano importanti spazi della letteratura giuridica al dibattito sull'attualità o meno di quella pronuncia, che cambiando orientamento, stabilì che nelle materie riservate alla normazione delle Comunità europee il giudice ordinario deve applicare direttamente la norma comunitaria, la quale prevale sulla legge nazionale incompatibile, anteriore o successiva; né può il giudice stesso denunciare alla Corte costituzionale, in riferimento all'art. 11 Cost., la detta incompatibilità. Riflessioni quanto mai complesse stante il recente evolversi della giurisprudenza costituzionale in particolare nei casi di cosiddetta "doppia pregiudizialità". Sulla scorta della più recente giurisprudenza, il giudice, ove ravvisi l'incompatibilità del diritto nazionale con il diritto dell'Unione dotato di efficacia diretta, può non applicare la normativa interna, all'occorrenza previo rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, ovvero sollevare una questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 117, primo comma, e 11 Cost. In questi casi, è, infatti, rimessa alla discrezionalità del giudice la scelta di quale strada percorrere, dovendosi escludere l'antitesi oppure un ordine di priorità fra tali strumenti, i quali entrambi garantiscono il primato del diritto dell'Unione, uno dei capisaldi dell'integrazione europea: il controllo di compatibilità con il diritto dell'Unione europea e lo scrutinio di legittimità costituzionale si collocano in un sistema improntato al concorso di rimedi e perciò destinato ad arricchire gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e, per definizione, ad escludere ogni preclusione.

La Corte costituzionale ritiene che ciò rientri in un contesto che vede tanto il giudice comune quanto la Corte stessa impegnati a dare attuazione al diritto dell'Unione europea nell'ordinamento italiano, ciascuno con i propri strumenti e ciascuno nell'ambito delle rispettive competenze. In tal senso il sindacato accentratore di costituzionalità, pertanto, non si pone in antitesi con un meccanismo diffuso di attuazione del diritto europeo, ma con esso coopera a costruire tutele sempre più integrate, in cui, tuttavia, la declaratoria di illegittimità costituzionale, proprio perché trascende il caso concreto da cui ha tratto origine, salvaguarda, così, la certezza del diritto, valore di sicuro rilievo costituzionale. E tuttavia, aggiunge – con una locuzione suscettibile di non facile interpretazione –, «affinché la Corte scrutini nel merito le censure di violazione di una normativa di diritto dell'Unione direttamente applicabile, è necessario che la questione posta dal rimettente presenti un "tono costituzionale", per il nesso con interessi o principi di rilievo costituzionale» (sentenza n. 181 del 2024).

A ciò si aggiunga che proprio in questi giorni la Corte costituzionale, a distanza da quell'importante precedente costituito dalla citata sentenza n. 63/2019, è stata chiamata a decidere una questione di legittimità costituzionale rimessa dalle Sezioni unite della Corte di cassazione (ordinanza del 16 agosto 2025, n. 23348) sull'applicabilità del principio del *favor rei* – in assenza di una specifica disciplina transitoria – relativa a una sanzione amministrativa (non tributaria) di cui il rimettente asserisce la natura sostanzialmente penale.

Più precisamente, la Corte costituzionale con la sentenza n. 73 del 2026 ha stabilito che una norma sanzionatoria (nel presupposto interpretativo del rimettente della natura punitiva della sanzione amministrativa, nella specie l'art. 1, comma 1097, della legge n. 205 del 2017), non prevedendo l'applicazione retroattiva della più favorevole disciplina dettata (in tema di violazione dell'obbligo del certificato di agibilità per i lavoratori dello spettacolo) viola gli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 7 CEDU e all'art. 49, paragrafo 1, CDFUE, nella parte in cui non prevede l'applicazione retroattiva della disciplina più favorevole da essa dettata. La sentenza ha chiarito, in via preliminare, che, in tema di sanzioni amministrative di carattere punitivo-afflittivo, il giudice comune non può applicare direttamente la legge sopravvenuta più favorevole in assenza di una disciplina transitoria, ma è tenuto a sollevare questione di legittimità costituzionale. In tali casi, infatti, spetta alla Corte costituzionale, attraverso un sindacato accentratore, verificare se la mancata previsione della retroattività della *lex mitior* sia compatibile con i parametri costituzionali, così da assicurare certezza in ordine all'efficacia nel tempo delle leggi. Nel merito, la Corte ha ritenuto fondate le questioni in riferimento agli articoli 3 e 117, primo comma, della Costituzione, in relazione

all'articolo 7 della CEDU (Convenzione europea dei diritti dell'uomo). Ha osservato che il principio di retroattività della *lex mitior*, pur non essendo riconducibile all'articolo 25, secondo comma, della Costituzione, trova fondamento sia nel principio di eguaglianza, sia nel parametro convenzionale, e che esso si estende anche alle sanzioni amministrative aventi natura "punitiva".

Da tali argomentazioni sembrerebbe doversi concludere che, una volta dimostrata la predetta natura punitiva secondo i cd. criteri Engel, il principio della *lex mitior* non possa essere bilanciato con altri principi dell'ordinamento neanche quelli incidenti sui profili di rilevanza economica.

Tuttavia due passaggi del punto 14.2.3. della sentenza n. 73 del 2026 sembrano mettere in serio dubbio tale conclusione. Si legge infatti che «[n]el caso in esame, inoltre, non si è al cospetto di una "revisione dell'intero sistema sanzionatorio» di un ampio settore dell'ordinamento" (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 19 gennaio 2025, n. 1274), né di una sanzione che, per il suo vasto ambito applicativo, possa avere un'ingente incidenza sugli interessi finanziari dello Stato, ove venisse meno per il passato. Peraltro, come già posto in evidenza, l'illecito per cui è causa sanziona una violazione meramente formale, cui non corrisponde, o non corrisponde necessariamente, l'effettivo mancato versamento dei contributi dovuti».

Tali precisazioni effettivamente sembrano in tutta evidenza finalizzate a circoscrivere l'ampiezza delle affermazioni di principio sul favor rei contenute nella sentenza n. 73 del 2026 nell'evenienza di future possibili rimessioni di questioni di legittimità costituzionale con le caratteristiche appena citate e che ben sembrerebbero attagliarsi proprio all'art. 5 del d.lgs. n. 87 d.lgs. n. 87 del 2024.

La Corte, dunque, pur decidendo la questione in concreto con una motivazione di ampio respiro che sancisce il favor rei quale canone di civiltà giuridica per ogni sanzione avente carattere punitivo, senza distinzione di materia, opera poi – seppur solo incidentalmente – dei distinguo in ordine alle fattispecie nei termini appena esposti. Ecco che allora la strada per una dichiarazione di illegittimità costituzionale del citato art. 5 si fa ancora più ardua, ancorché non può dirsi chiusa.