

## **Sezione III – Processuale Tributario**

### SOMMARIO

---

Cap. 1 – Il processo tributario

Cap. 2 – L'accordo tra fisco e contribuente: gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario e la definizione delle pendenze tributarie

Cap. 3 - Le disposizioni comuni e le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni tributarie)

Cap. 4 - I singoli reati tributari: nozioni introduttive

Cap. 5 - I reati tributari dichiarativi

Cap. 6 - I reati tributari documentali

Cap. 7 - I reati tributari in materia di pagamento di imposta

---



## Capitolo 1

# Il processo tributario

### SOMMARIO:

1. Il processo tributario: normativa di riferimento, natura e organi di giurisdizione. - 2. Organi della giustizia tributaria - 2.1. Composizione delle Corti di Giustizia Tributaria (d.lgs. n. 545/1992) - 3. Oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2). Il difetto di giurisdizione (art. 3) - 4. Competenza (art. 4) e incompetenza (art. 5) - 5. Poteri delle Corti di giustizia tributaria (art. 7) - 5.1. Mezzi di prova nel processo tributario: la nuova testimonianza - 5.2. "Nuovo" riparto dell'onere probatorio - 6. Le parti nel processo tributario (art. 10), assistenza tecnica (art. 12) e litisconsorzio (art. 14) - 6.1. Obbligo di assistenza e rappresentanza tecnica - 6.2. Pluralità di parti e litisconsorzio - 7. Instaurazione del processo tributario e il ricorso: notifica, contenuto e termini di presentazione - 7.1. Ricorso - 8. Gli atti impugnabili (limiti interni della giurisdizione tributaria - art. 19) - 9. Costituzione in giudizio del ricorrente (art. 16-bis e 22) e iscrizione a ruolo della causa (art. 25) - 10. Costituzione in giudizio della parte resistente (artt. 23 e 27) - 11. Riunione o separazione dei processi (art. 29) - 12. Deposito di documenti e memorie e trattazione dell'udienza (art. 32 e 33) - 13. I provvedimenti del giudice tributario - 14. Le vicende anomale del processo - 14.1. La sospensione del processo tributario (art. 39) - 14.2. L'interruzione del processo tributario (art. 40) - 14.3. Disposizioni comuni su sospensione e interruzione (artt. 41, 42, 43) - 14.4. L'estinzione del processo tributario (artt. 44, 45 e 46). - 14.5. Riscossione del contributo unificato omesso. - 15. La sospensione cautelare (art. 47) - 15.1. Atti sospendibili - 15.2. Atti sospendibili: profili procedurali - 15.3. Presupposti per la sospensione - 15.4. Udienza cautelare - 16. La conciliazione giudiziale (artt. 48 - 48 ter) - 16.1. Conciliazione giudiziale: procedimento - 16.2. Conciliazione giudiziale: pagamento degli importi - 17. Le impugnazioni nel processo tributario in generale (art. 49, 50 e 51) - 17.1. Appello (artt. 52-61) - 17.2. Ricorso per Cassazione (artt. 62-63): profili generali - 17.3. Revocazione (artt. 64-67) - 18. Giudizio di ottemperanza (art. 70)

## 1. Il processo tributario: normativa di riferimento, natura e organi di giurisdizione.

Il **processo tributario** è la sede giurisdizionale deputata alla verifica della fondatezza della pretesa impositiva.

La particolarità del rito tributario è stata oggetto, negli anni, di un lungo dibattito, nell'ambito del quale si sono confrontate teorie in parte diametralmente opposte.

È opinione ormai comune che il processo tributario rispecchi il paradigma del processo di **impugnazione-annullamento**, a parti "invertite": l'attore in senso sostanziale non è colui che propone il ricorso (ossia il contribuente), ma chi è convenuto (l'amministrazione).

Si tratta, in sostanza, di un procedimento in cui il contribuente, mediante ricorso, contesta la regolarità formale e la legittimità sostanziale dell'atto impugnato, ovvero sia la non conformità, per violazione di diritto o di fatto, della pretesa erariale alle regole concernenti il presupposto, la base imponibile, le aliquote, le detrazioni, i crediti di imposta, o ancora le agevolazioni, specifiche per ogni tipologia di imposta.

Controverso per diverso tempo è stato anche il perimetro dei poteri attribuiti al giudice del merito.

In particolare, si è ampiamente discusso se la cognizione del giudice tributario dovesse limitarsi alla mera pronuncia di conferma o di annullamento della pretesa impositiva o se potesse anche rideterminare e/o rettificare la pretesa anche nel *quantum*, fino a sostituirsi all'Ente impositore.

La ormai prevalente giurisprudenza, concorde con la più autorevole dottrina, annovera il processo tributario nell'ambito della categoria dell'**impugnazione-merito**, atteso che con l'azione

proposta dal contribuente si produce l'effetto di devolvere al giudice tributario la piena cognizione del rapporto obbligatorio.

Il processo tributario è, dunque, la sede atta a garantire la **tutela sostitutiva** nei confronti degli atti emessi dall'ente impositore.

Il giudizio è specificamente disciplinato dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 comunemente noto come testo unico sul processo tributario.

Ciò nondimeno, in forza del chiaro disposto di cui all'art. 1, co. 2, del citato decreto trovano applicazione nel rito tributario anche le norme del codice di procedura civile per quanto da esse non disposto e con esse compatibili.

La disciplina del processo tributario, su richiesta dell'Unione europea, è stata oggetto di profonde opere di riforma il cui dichiarato intento era essenzialmente "avvicinarla", ai riti ordinari nel rispetto dei principi in materia di giusto processo, di cui all'art. 111 Cost.

Le modifiche introdotte dal legislatore hanno il merito di aver intrapreso la strada verso il rinnovamento del processo tributario, in una ottica di maggiore autonomia e indipendenza e hanno consentito la creazione di un modello processuale uniforme più attento, attuale e rispondente a esigenze di equità e parità delle armi, in ogni settore dell'amministrazione della giustizia.

Fra le recenti riforme che hanno riguardato il rito tributario, le più importanti sono:

- **l. 31 agosto 2022, n. 130**, con la quale è stata realizzata una importante opera di riordino della natura e dell'attribuzione dell'incarico al giudice tributario, ora magistrato togato, assunto con concorso pubblico. Altre importanti novità, introdotte dalla citata legge, riguardano l'introduzione del giudice monocratico e l'eliminazione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, nonché la revisione dell'istituto della conciliazione giudiziale (di cui si dirà meglio *infra*);
- **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220**, approvato in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, che, tra le altre, ha abrogato l'istituto del reclamo-mediazione.

## **2. Organi della giustizia tributaria**

Il processo tributario si articola in **due gradi di giudizio di merito**:

- **primo grado** innanzi alla **Corte di giustizia tributaria di primo grado** con sede nel capoluogo di ogni provincia, avente a oggetto l'atto impositivo impugnato dal contribuente;
- **secondo grado** innanzi alla **Corte di giustizia tributaria di secondo grado** con sede nel capoluogo di regione, avente a oggetto la sentenza di primo, resa dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

Avverso la decisione di secondo grado è possibile proporre ricorso per cassazione, contestando la sentenza resa dalla Corte di Giustizia tributaria, esclusivamente per questioni afferenti alla legittimità della pronuncia, con la conseguenza che è esclusa dal sindacato delle Suprema Corte qualsivoglia decisione afferente al merito della controversia.

### **► 2.1. Composizione delle Corti di Giustizia Tributaria (d.lgs. n. 545/1992)**

Come rilevato, la l. 31 agosto 2022, n. 130, modificando la disciplina contenuta nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, in tema di reclutamento dei giudici, ha profondamente rivisto la composizione degli organi della giurisdizione tributaria, da un lato, introducendo la figura del *giudice monocratico*, e dall'altro, stabilendo la professionalizzazione dei magistrati tributari, attraverso il reclutamento, mediante **concorso pubblico per esami**, articolato in una prova scritta, effettuata con le procedure di cui all'articolo 8 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e in una successiva prova orale.

Sono ammessi alle prove concorsuali laureati in giurisprudenza, ma anche di coloro che siano in possesso del diploma di laurea magistrale in Scienze dell'economia (classe LM-56) o in Scienze economico-aziendali (classe LM- 77) o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati (diploma di laurea in Economia e Commercio).

La **prova scritta** ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario.

La **prova orale** verte su: a) diritto tributario e diritto processuale tributario; b) diritto civile e diritto processuale civile; c) diritto penale; d) diritto costituzionale e diritto amministrativo; e) diritto commerciale e fallimentare; f) diritto dell'Unione europea; g) diritto internazionale pubblico e privato; h) contabilità aziendale e bilancio; i) elementi di informatica giuridica; l) colloquio in una lingua straniera, indicata dal candidato all'atto della domanda di partecipazione al concorso, scelta fra le seguenti: inglese, spagnolo, francese e tedesco.

La riforma, poi, ha affrontato ulteriori tematiche, riguardanti (i) le modalità concorsuali; (ii) la disciplina transitoria; (iii) il transito alle nuove Corti di Giustizia tributaria dei giudici provenienti da altre magistrature.

In generale, quanto alla composizione delle Corti, si evidenzia come queste siano presiedute da un presidente (che presiede anche la prima sezione) e siano generalmente suddivise in più sezioni. A ciascuna **sezione** è assegnato un presidente, un vicepresidente e non meno di due magistrati o giudici tributari. Ogni **collegio giudicante** è presieduto dal presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti (art. 2).

I giudici onorari nominati presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali rimarranno in carica indicativamente fino al 2029 (data ipotizzata per la conclusione dell'ultimo dei 3 concorsi previsti al fine della creazione della nuova pianta organica, interamente professionale).

La citata riforma è intervenuta anche in merito al trattamento sanzionatorio della nuova magistratura tributaria, stabilendo che ai giudici tributari, reclutati per concorso devono essere applicate, in quanto compatibili, le disposizioni vigenti che disciplinano il trattamento economico dei magistrati ordinari. L'obiettivo della riforma è attribuire alla giurisdizione tributaria un grado di specializzazione necessario, stante il tecnicismo della materia trattata, al fine di rendere la magistratura autonoma e distinta da quella civile e amministrativa, nonché di ridurre il peso del contenzioso, pendente sulle Corti di merito e di legittimità

### **3. Oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2). Il difetto di giurisdizione (art. 3)**

L'**oggetto della giurisdizione tributaria** è espressamente indicato nell'art. 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che, nel disciplinare quali controversie siano devolute al giudice tributario, opta per una definizione ampia e generalizzata, attribuendo alle Corti di giustizia tutte le controversie aventi a oggetto i tributi complessivamente intesi, abbandonando la tradizionale impostazione in vigore prima della riforma del 2001, fondata su un rigoroso elenco dei tributi, foriera di dubbi applicativi di non poco conto, in particolare, con riferimento a tributi specifici non previsti.

Ai sensi dell'art. 2, infatti, appartengono alla giurisdizione tributaria:

- tutte le **controversie** aventi ad oggetto **i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio**;
- le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale;
- le controversie attinenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni.

Restano **escluse** dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della

esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

Le disposizioni contenute all'art. 2 rappresentano i cd. **limiti esterni** della giurisdizione tributaria, ai quali devono essere aggiunti i cd. **limiti interni**, individuati all'art. 19, che, nell'elencare gli atti impugnabili, individua un ulteriore limite alla giurisdizione, di cui si dirà meglio *infra* (si veda, par. 7).

Mutuando principi di matrice processual-civilistica (art. 37 c.p.c.), al di fuori delle materie indicate dall'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, si configura il difetto di giurisdizione, ovvero sia il venire meno del potere del giudice di esplicare la propria funzione giurisdizionale, in quanto devoluta dalla legge ad altri giudici.

In ambito tributario, il **difetto di giurisdizione**, di cui all'art. 3, d.lgs. 546/1992, è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo (art. 3, comma 1).

Ai sensi dell'art. 59, l. 18 giugno 2009, n. 69, il **giudice** che riscontri il proprio difetto di giurisdizione è tenuto a indicare il giudice nazionale cui ritiene appartenga la giurisdizione, con conseguente riassunzione innanzi al giudice competente nel rispetto del termine di tre mesi, pena estinzione del giudizio.

#### **4. Competenza (art. 4) e incompetenza (art. 5)**

Nel processo tributario esiste solo la **competenza per territorio** e non anche quella per materia e per valore, così come intesi in altri giudizi, come il processo civile.

La l. 31 agosto 2022, n. 130 parrebbe avere inserito (art. 4-bis) un parziale *criterio per valore* per le controversie di valore fino a 5.000 euro, introducendo la figura del **giudice monocratico**. In realtà, la competenza per valore, che permette di attribuire le cause al giudice monocratico è un criterio di competenza meramente interno. Il ricorso, infatti, deve essere comunque indirizzato alla Corte di Giustizia Tributaria competente territorialmente e, solo in sede di assegnazione, è previsto che la causa venga deferita al giudice monocratico. Nel procedimento davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni relative ai giudizi in composizione collegiale.

Ai sensi dell'art. 4, le **Corti di Giustizia Tributaria di primo grado** sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, è competente la corte di giustizia tributaria di primo grado nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Le **Corti di Giustizia tributaria di secondo grado** sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, che hanno sede nella loro circoscrizione.

L'art. 5, invece, disciplina le ipotesi di **incompetenza del giudice tributario**, affermando che la competenza delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado è inderogabile e, l'eventuale incompetenza è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

La sentenza, con la quale si dichiara la propria incompetenza, rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della Corte in essa indicata, ma solo se il processo è successivamente riassunto.

La **riassunzione** del processo davanti alla Corte dichiarata competente deve essere effettuata a

istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il processo continua davanti alla nuova Corte, altrimenti si estingue.

Non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.

## **5. Poteri delle Corti di giustizia tributaria (art. 7)**

Nell'attuale ordinamento processual-tributario, i poteri istruttori del giudice sono espressamente elencati dall'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che stabilisce che **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**, le Corti di giustizia esercitano tutte le facoltà di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici finanziari dalle singole leggi d'imposta.

Il chiaro riferimento normativo alla richiesta delle parti sottolinea il carattere dispositivo del rito tributario, atteso che le facoltà consentite al giudice non sono espressamente limitate ai fatti rilevanti per la decisione.

Ciò nondimeno, pur essendo la raccolta delle prove una attività demandata alla richiesta delle parti, il giudice tributario mantiene comunque i poteri di acquisizione probatoria indubbiamente più pregnanti di quelli propri del giudice civile atteso che, per espressa previsione normativa della citata norma, può: disporre accessi ed ispezioni, richiedere dati, informazioni e chiarimenti, richiedere relazioni tecniche agli organi dello Stato.

Nelle ipotesi in cui per il tecnicismo della questione trattata (si pensi ad esempio, all'utilizzo in compensazione dei crediti per la ricerca e sviluppo), occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, il giudice tributario può richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

L'aspetto sul quale la riforma fiscale è sensibilmente intervenuta, riguarda l'ammissione di nuovi mezzi probatori, quali la prova testimoniale, mentre rimane fermo il divieto al giuramento.

### **► 5.1. Mezzi di prova nel processo tributario: la nuova testimonianza**

Come rilevato, la recente riforma ha innovato la disciplina processuale in materia di mezzi di prova ammessi, confermando il **divieto al giuramento**, ma ammettendo la **prova testimoniale** resa in forma scritta, nei casi ritenuti necessari dal giudice, anche senza il consenso delle parti.

Nella formulazione vigente alla riforma di cui alla l. 31 agosto 2022, n. 130, la prova testimoniale non era, infatti, ammessa nel processo tributario.

L'art. 7, stabilisce che il giudice tributario, senza accordo fra le parti, qualora lo ritenga *necessario* ai fini decisori, *può ammettere la prova testimoniale*, assunta nel rispetto delle modalità previste dall'art. 257-bis c.p.c.

La citata norma disciplina l'istituto della testimonianza in forma scritta, che deve essere resa mediante apposito modello, approvato con il D.M. 10 febbraio 2010, recante i quesiti a cui il soggetto che depone deve rispondere nel termine indicato, specificando a quali domande non è in grado di fornire riscontro, con le relative motivazioni.

Il modello, compilato e sottoscritto in ogni sua parte, dovrà essere spedito in busta chiusa o depositato presso la segreteria del giudice, che ha autorizzato l'assunzione della testimonianza.

Sebbene il citato art. 7, rinvii espressamente all'art. 257 bis c.c., disciplini l'istituto della testimonianza nel processo civile, la prova per testi in sede tributaria presenta dei tratti caratteristici e tipici, non rinvenibili nel rito ordinario.

Il primo di tali aspetti riguarda il modello di testimonianza ammesso in sede tributaria, previsto esclusivamente in forma scritta.

La scelta di tale unico modello testimoniale è giustificata dalla natura cartolare del rito tributario in quanto connotato dalla produzione di documenti cartacei.

**Per i giudizi instaurati dal 1° settembre 2024**, inoltre, il **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, emanato in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, ha introdotto al quarto comma la precisazione che, **qualora il testimone sia in possesso di una firma digitale, allora**

**il modulo della testimonianza va depositato dall'avvocato dopo che il testimone lo abbia sottoscritto in ogni sua parte con tale firma. Si specifica, poi, che la notifica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale possa avvenire con modalità telematiche.**

► **5.2. "Nuovo" riparto dell'onere probatorio**

La ripartizione dell'onere probatorio nel rito tributario è sempre stata una annosa questione, foriera di problematiche applicative di non poco conto. La mancanza di una norma specifica e l'acritico rinvio alla disciplina civilistica dell'art. 2697 c.c., che mal si prestava a un rito così specifico come quello tributario, è stata più volte sottoposta all'attenzione della giurisprudenza e della dottrina che, in più occasioni, hanno affermato la necessità di riformare la fase istruttoria, stabilendo una chiara ripartizione dell'onere fra Amministrazione finanziaria e contribuente in una ottica di maggiore rispondenza ai generali principi, costituzionalmente garantiti, della parità delle armi e del giusto processo.

Tali attese sono confluite nel comma 5 *bis*, inserito nel corpus dell'art. 7, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che chiarisce l'assetto dell'istruzione probatoria, nel segno di una rinnovata centralità, senza tuttavia modificarne l'impostazione (Cass. civ. con ord. 27 ottobre 2022, n. 31878).

Nel rito tributario, l'onere probatorio si ripartisce secondo un preciso schema: *in primis*, in capo all'Amministrazione finanziaria (attore in senso sostanziale), la quale è tenuta a dimostrare la fondatezza della pretesa impositiva emessa nei confronti del contribuente (attore in senso formale); compete poi al contribuente (attore in senso formale) provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa erariale in via residuale o anche solo "preventiva" in ordine allo stato soggettivo.

**6. Le parti nel processo tributario (art. 10), assistenza tecnica (art. 12) e litisconsorzio (art. 14)**

Come noto, le **parti del rapporto tributario** sono il contribuente nei cui confronti è emessa la pretesa erariale, contenuta nell'atto impositivo e l'ente impositore che l'ha emessa, ovvero sia l'amministrazione finanziaria. Tali soggetti, al momento in cui si instaura il giudizio, diventano parti del processo tributario e assumono la qualifica rispettivamente di **parte ricorrente** e **parte resistente**, nel corso del giudizio di primo grado.

Nello specifico, nel processo tributario di primo grado le parti sono il:

- **ricorrente**, ovvero sia il contribuente che esercita l'azione, presentando ricorso alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente, nel quale sono indicati i motivi di fatto e di diritto a sostegno della infondatezza e/o illegittimità della pretesa impositiva, emessa con l'atto, o del comportamento tenuto dall'amministrazione, in caso di controversie aventi a oggetto il silenzio rifiuto (espreso o tacito) opposto all'istanza di rimborso. Per espressa previsione normativa, le parti diverse le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato, salvo che per le controversie di valore fino a tremila euro, per le quali il contribuente può stare in giudizio senza assistenza tecnica.
- **resistente**, rappresentata nell'amministrazione finanziaria, che ha emanato l'atto o tenuto il comportamento (silenzio nel caso di istanza di rimborso), contestato dal contribuente nel ricorso.

Nello specifico, sono parti nel processo dinanzi alle corti tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di

amministrazione di cui all'articolo 71 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. Il **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220**, ha inserito all'art. 11, un nuovo comma 3-ter, che prevede che la Regione nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento. Nei gradi successivi al primo si tiene conto della **regola della soccombenza**, tale per cui sarà ricorrente in appello (appellante) anche l'amministrazione finanziaria, nel caso in cui questa sia risultata soccombente in primo grado.

### ► 6.1. Obbligo di assistenza e rappresentanza tecnica

Per espressa previsione normativa, le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato, salvo che per le controversie di valore fino a tremila euro, per le quali, come rilevato, il contribuente può stare in giudizio senza assistenza tecnica.

Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco tenuto dal MEF, tra gli altri: a) gli avvocati; b) i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; c) i consulenti del lavoro.

Il contribuente che si avvale dell'assistenza tecnica deve conferire mandato ai soggetti abilitati, mediante il rilascio di apposita **procura alle liti** (o mandato) con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o anche in calce o a margine dell'atto introduttivo del giudizio, ovvero il ricorso del processo. **A partire da settembre 2024**, con l'entrata in vigore del **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, emanato in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, **non sarà più necessaria la certificazione del difensore, qualora la procura sia sottoscritta dal conferente munito di firma digitale.**

**La riforma specifica che, se la procura è conferita con un atto analogico, al momento del deposito telematico della copia della procura in forma analogica, occorre attestare la conformità**, in base a quanto previsto dal comma 7 dell'art. 12, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che entrerà in vigore nel settembre 2024.

Con riferimento ai processi instaurati a partire da settembre 2024, la già citata riforma di cui al **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220**, ha inserito il **comma 7-bis dell'art. 12, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che specifica come la procura sia considerata apposta in calce all'atto cui si riferisce anche quando rilasciata su un documento separato ma depositato telematicamente insieme all'atto di riferimento.**

### ► 6.2. Pluralità di parti e litisconsorzio

L'art. 14, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina l'istituto del **litisconsorzio**.

Si ha litisconsorzio allorquando vi siano più parti ricorrenti (si pensi alle ipotesi di solidarietà tributaria, in cui l'atto impositivo può essere notificato a due o più condebitori) o più parti resistenti (a esempio nel caso in cui il contribuente impugni la cartella di pagamento, notificando il ricorso all'ente impositivo e all'agente della riscossione).

Come nel processo ordinario, anche nel rito tributario, il litisconsorzio può essere:

- **necessario**, quando l'oggetto della controversia riguardi **inscindibilmente più soggetti** che, pertanto, devono essere necessariamente parti nello stesso processo. Il carattere necessario del litisconsorzio impone che il processo sia celebrato in presenza di tutte le parti del rapporto tributario, con la conseguenza che nel caso in cui la sentenza sia resa senza la presenza anche solo di uno dei litisconsorti, la sentenza sarebbe nulla. Nelle ipotesi in cui il ricorso non sia stato notificato a una o più parti, il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 546/92;
- **facoltativo**, allorquando vi siano più soggetti destinatari dell'atto impugnato ma, **non trattandosi di un rapporto inscindibile**, i contribuenti possono esercitare l'azione in processi distinti o, facoltativamente, nello stesso processo.

## **7. Instaurazione del processo tributario e il ricorso: notifica, contenuto e termini di presentazione**

Il processo tributario prende l'avvio con la **notifica del ricorso da parte del contribuente all'organo dell'amministrazione finanziaria**, che ha emesso l'atto impugnato, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto da impugnare, pena l'inammissibilità.

Come si vedrà meglio *infra*, nelle ipotesi in cui il contribuente tenti la strada della definizione del debito erariale, mediante il ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso, il termine per l'impugnazione è pari a:

- **150 giorni** (60 giorni dalla notifica a cui devono sommarsi ulteriori 90 giorni per l'espletamento dell'adesione), nel caso in cui sia presentata istanza di accertamento con adesione;
- **90 giorni** nel caso in cui il contribuente abbia presentato un'istanza di rimborso o di autotutela. Decorso inutilmente tale termine senza che l'amministrazione finanziaria si sia espressa sull'istanza, formulata dal contribuente, questa si intende rigettata (silenzio rifiuto), con la conseguenza che il contribuente potrà presentare ricorso entro il termine previsto da ciascuna legge d'imposta. Nella diversa ipotesi in cui l'ente impositore oppone espresso diniego, in tal caso il termine per impugnare decorre dalla data in cui il rigetto è notificato al contribuente.

A far corso dal 1° luglio 2019, data di entrata in funzione del cd. PTT (Processo Tributario Telematico), i ricorsi devono essere **notificati telematicamente**, tramite l'invio di una PEC da parte del difensore abilitato. È comunque possibile notificare secondo le modalità analogiche previgenti (cioè, a mezzo ufficiale giudiziario ex artt. 137 ss. c.p.c.; mezzo racc. AR; mediante consegna diretta) solo in caso di problemi al sistema o nei casi di cui all'art. 16-*bis*, commi 3 e 3-*bis* (si veda il successivo par. 8).

### **► 7.1. Ricorso**

Il ricorso è l'atto d'impulso con il quale il contribuente contesta l'infondatezza e/o l'illegittimità o, in ogni caso, la lesività della pretesa e instaura il giudizio.

Ai sensi dell'art. 18, d.lgs. 546/92, il ricorso deve contenere a pena di **inammissibilità**, i seguenti **elementi essenziali**:

- *indicazione della Corte di giustizia tributaria* competente;
- *identificazione della parte ricorrente*, ovvero sia i dati del ricorrente persone fisica e giuridica e del suo legale rappresentante, nel caso di persona giuridica, la residenza o la sede legale, il domicilio, eventualmente eletto, nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale o la partita Iva e l'indirizzo di posta elettronica certificata;
- *identificazione dell'ufficio* che ha emesso l'atto, l'organo dell'Amministrazione finanziaria contro cui è diretto il ricorso;
- *indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda*;
- *indicazione dei motivi*, ossia la **causa petendi**, le ragioni giuridiche e di fatto per cui si formula il **petitum** e, dunque, la richiesta al giudice. I motivi possono essere integrati successivamente con il deposito telematico delle memorie, nel caso di sopravvenuti documenti prima non conosciuti. Ciò nondimeno, l'integrazione non può modificare o ampliare la domanda originaria;
- categoria di cui all'art. 12, d.lgs. 546/1992, alla quale appartiene il difensore;
- incarico a norma dell'art. 12, comma 7, d.lgs. 546/1992, conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, per le controversie di valore non superiore a euro tremila;
- indirizzo di posta elettronica certificata del difensore;

- *indicazione del valore della controversia*. Il valore della controversia, in ambito tributario, è dato dall'imposta (o imposte) accertata, al netto degli interessi e delle relative sanzioni. Allorquando l'atto impugnato rechi esclusivamente la sanzione irrogata (a esempio avviso di liquidazione), il valore della controversia è dato dal quantum della sanzione. Il valore della controversia determina il pagamento del contributo unificato.

Oltre a tali elementi essenziali del ricorso, il ricorso può contenere anche altri elementi non essenziali, che non sono richiesti a pena di inammissibilità. È **contenuto eventuale** del ricorso:

- l'**istanza di sospensione cautelare**, con la quale il ricorrente può chiedere che l'efficacia del provvedimento impugnato sia sospesa fino alla decisione purché indichi il **fumus boni iuris** (sussistenza della fondatezza del ricorso) ed il **periculum in mora** (esistenza di un pregiudizio grave ed irreparabile dall'esecuzione del provvedimento impugnato);
- l'**istanza di discussione in pubblica udienza**, per la trattazione della controversia con l'intervento dei difensori delle parti.

Per tutti gli atti del processo, compresi i verbali e provvedimenti giurisdizionali, l'**art. 17-ter**, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario e applicabile ai giudizi instaurati dal settembre 2024, prevede la redazione in modo chiaro e sintetico e la sottoscrizione con firma digitale (commi 1 e 2).

Da ultimo, occorre rilevare che, stante la natura recettizia dell'atto impugnato, è ammessa la proposizione del ricorso collettivo, promosso da più parti nei confronti del medesimo atto impositivo e del ricorso cumulativo avverso più atti impugnabili.

## **8. Gli atti impugnabili (limiti interni della giurisdizione tributaria – art. 19)**

L'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede un elenco di atti che possono essere impugnati davanti al giudice tributario.

Gli **atti impugnabili** sono:

- l'avviso di accertamento del tributo;
- l'avviso di liquidazione del tributo;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- l'avviso di mora;
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili (di cui all'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602);
- il fermo di beni mobili registrati (di cui all'art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602);
- gli atti relativi alle operazioni catastali (indicate nell'art. 2, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);
- il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (impugnabile dal gennaio 2024, ipotesi introdotta dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, introdotto in attuazione della l. delega 9 agosto 2023, n. 111, che ha inserito una nuova lett. g-bis);
- il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinqües* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (ipotesi introdotta dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, introdotto in attuazione della l. delega 9 agosto 2023, n. 111, che ha inserito una nuova lett. g-ter);
- il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero

ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

- ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributarie.

Sebbene la chiara indicazione della natura tassativa dell'elenco di cui al citato art. 19, prevalente giurisprudenza è concorde nel ritenere che tale tassatività non debba intendersi rigidamente, con la conseguenza che, è consentito al contribuente impugnare qualsivoglia atto che pur non ricompreso nell'elenco, rechi una pretesa impositiva.

Al riguardo, occorre segnalare un ormai nutrito filone giurisprudenziale, che ammette l'impugnazione dell'estratto di ruolo (mero atto interno dell'amministrazione finanziaria), allorquando non sia stata notificata al contribuente la relativa cartella di pagamento o della comunicazione preventiva d'iscrizione ipotecaria, pur trattandosi di atti non annoverati nel catalogo degli atti impugnabili. Ciò in ossequio al principio in base al quale occorre bilanciare la natura tassativa di tale elenco con la necessità per il contribuente di poter impugnare ex art. 100 c.p.c. e richiedere una pronuncia giudiziale idonea ad acquisire effetti non più modificabili e, dunque, a invocare una tutela giurisdizionale, che svolga una funzione di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

Tali atti devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Corte di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

## 9. Costituzione in giudizio del ricorrente (art. 16-bis e 22) e iscrizione a ruolo della causa (art. 25)

L'art. 22 prevede che il ricorrente, dopo aver notificato il ricorso alla parte resistente, debba costituirsi in giudizio entro 30 giorni presso la Corte di Giustizia Tributaria competente mediante deposito dell'originale del ricorso notificato a norma degli art. 137 e ss. c.p.c., ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta o per p.e.c., con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia, prova (contrassegno o F24) dell'avvenuto versamento del contributo unificato e della data di notificazione del ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 6-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, di seguito gli scaglioni per il pagamento del contributo unificato, relativi al valore dichiarato nel ricorso:

Importo della lite		CUT da versare
Da	a	
€ 0	€ 2.582,28	€ 30,00
€ 2.582,29	€ 5.000,00	€ 60,00
€ 5.000,01	€ 25.000,00	€ 120,00

€ 25.000,01	€ 75.000,00	€ 250,00
€ 75.000,01	€ 200.000,00	€ 500,00
€ 200.000,01	in su	€ 1.500,00

Unitamente al ricorso e ai documenti citati, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia.

Tale norma deve essere coordinata con l'**art. 16-bis**, il quale prevede che il deposito del ricorso debba avvenire in modalità telematica (attraverso upload sulla piattaforma SIGIT) per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2019. La norma, infatti prevede che le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'art. 7, co. 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del MEF 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione.

A seguito della riforma in tema di contenzioso tributario (D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220), a partire dallo scorso settembre la notifica telematica dei ricorsi e il successivo deposito dell'atto di costituzione in giudizio, costituisce l'unica modalità ammissibile, con la sola eccezione rappresentata dalle controversie con valore non superiore a euro tremila, per le quali il relativo ricorso può essere notificato anche in via analogica.

Se la costituzione **non avviene** ovvero **è tardiva, il ricorso è inammissibile e l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio** in ogni stato e grado del giudizio e non è sanata dalla costituzione del resistente (art. 22, comma 2).

In seguito alla costituzione in giudizio di parte ricorrente:

- la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria **iscrive il ricorso** nel registro generale e forma il fascicolo d'ufficio del processo, sottoponendo al presidente della corte il fascicolo del processo appena formato; il presidente assegna il ricorso ad una delle sezioni;
- il presidente della sezione verifica che non sussistano **cause di inammissibilità**. Il Presidente della Sezione, se rileva che sussista una causa di inammissibilità, la dichiara con decreto impugnabile mediante reclamo innanzi alla Corte nella sua composizione collegiale;
- il Presidente di Sezione verifica che sussistano le condizioni per disporre la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del processo e la dichiara con decreto impugnabile mediante reclamo innanzi la Corte nella sua composizione collegiale.

## **10. Costituzione in giudizio della parte resistente (artt. 23 e 27)**

La parte resistente ha l'onere di costituirsi in giudizio, **entro sessanta giorni** dalla data in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale, mediante deposito presso la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria adita del proprio fascicolo, contenente le controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Nelle controdeduzioni la parte resistente **espone le sue difese** prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende avvalersi, proponendo altresì le **eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio** e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.

A differenza di parte ricorrente (che non può costituirsi tardivamente, pena l'inammissibilità del ricorso), parte resistente può **costituirsi, depositando controdeduzioni anche tardivamente, fino**

all'udienza di trattazione del merito della controversia. La tardività nella costituzione, tuttavia, non è priva di conseguenze. Se si costituisce tardivamente, il resistente non può promuovere le eccezioni (cioè, i fatti impeditivi, modificativi o estintivi del diritto) processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio (c.d. eccezioni in senso stretto) e non può nemmeno procedere con la chiamata di un terzo in causa.

Nelle ipotesi di costituzione in udienza, la parte ricorrente può formulare istanza di rinvio dell'udienza al giudice tributario, al fine di poter prendere visione delle controdeduzioni di controparte per esercitare il diritto di replica.

Nel caso in cui il ricorso sia stato notificato a mezzo PEC e il ricorrente si sia costituito tramite SIGIT, anche la costituzione di parte resistente avverrà utilizzando il sistema telematico.

## **11. Riunione o separazione dei processi (art. 29)**

In qualunque momento il **Presidente** della sezione dispone, con decreto, la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi.

Se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa Corte il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente.

Il collegio, se rileva che la riunione dei processi connessi ritardi o renda più gravosa la loro trattazione, può, con ordinanza motivata, disporre la separazione.

## **12. Deposito di documenti e memorie e trattazione dell'udienza (art. 32 e 33)**

Le parti possono **depositare documenti fino a venti giorni liberi** prima della data di trattazione della causa.

**Fino a dieci giorni liberi** prima dell'udienza, ciascuna delle parti può depositare **memorie illustrative**.

Ai fini del computo del termine per il deposito dei documenti e delle memorie, la norma richiama il criterio dei c.d. giorni liberi, di cui all'art. 155 c.p.c., che stabilisce che debbano escludersi il giorno o l'ora iniziali.

Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, sono consentite **brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima** della data della camera di consiglio.

La trattazione può avvenire:

- *in camera di consiglio*, senza l'intervento dei difensori delle parti, se nessuna delle parti presenta istanza di trattazione in pubblica udienza;
- *in pubblica udienza*, se è stata presentata istanza di trattazione in pubblica udienza da una o entrambe le parti. In questo caso il Presidente di Sezione dispone che il giudice relatore relazioni sui fatti di causa, successivamente interviene il ricorrente ed infine la parte resistente. La pubblica udienza può svolgersi in presenza o remoto, in base alla richiesta delle parti. Qualora una parte chieda di discutere in presenza e l'altra da remoto, è prevista una modalità mista secondo cui la discussione avviene in presenza ma resta ferma la possibilità di partecipare da remoto per la parte che ha chiesto tale modalità. Infine, nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione (tale possibilità è stata introdotta al co. 1 dell'art. 33, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario e si applica dal gennaio 2024).

Dopo la discussione in pubblica udienza o, in assenza di discussione delle parti, dopo l'esposizione della causa da parte del relatore, il collegio delibera la decisione in camera di consiglio. La corte di giustizia tributaria, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se

questa non vi è stata, dopo l'esposizione del relatore, **delibera** la **decisione** in **segreto** nella camera di consiglio e il presidente, al termine, dà lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà della corte di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi **sette giorni**, come previsto dall'art. 35, co. 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, da ultimo modificato dall'art. 16, D.lgs. 12 giugno 2025, n. 81.

### 13. I provvedimenti del giudice tributario

Il **giudice tributario** può emettere diversi provvedimenti.

In primo luogo, si pronuncia con **sentenza, ai sensi degli artt. 36 ss.** Tale è la decisione motivata con cui il collegio definisce la controversia.

La sentenza deve contenere:

- l'indicazione della composizione del collegio e delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- le richieste delle parti;
- la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto; il dispositivo;
- la data della deliberazione e la sottoscrizione del presidente e dell'estensore.

Da gennaio 2024, il giudice, in base all'art. 34-*bis*, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario (che attua la l. delega 9 agosto 2023, n. 111), può decidere con **sentenza in forma semplificata** quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. In questo caso, nella motivazione della sentenza il giudice può limitare la parte motiva a un sintetico riferimento al punto in fatto o in diritto ritenuto risolutivo o anche a indicare un precedente conforme.

La sentenza è resa **pubblica**, nel testo integrale originale, mediante deposito telematico nella segreteria della Corte di Giustizia Tributaria entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito, apponendo sulla sentenza la propria firma, la data e dandone comunicazione alle parti entro tre giorni dal deposito.

Sono immediatamente esecutive le sentenze non definitive di condanna al pagamento di somme in favore dei contribuenti (rimborsi), nonché quelle sugli atti relative ad operazioni catastali (art. 69 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

L'**ordinanza**, invece, è un provvedimento emanato a seguito di contraddittorio tra le parti in cui non viene deciso il giudizio, ma che contiene decisioni di carattere strumentale o preparatorio.

Infine, il **decreto**, è il provvedimento emanato in assenza del contraddittorio fra le parti con cui non viene definito il giudizio ma vengono risolte questioni organizzative del processo.

### 14. Le vicende anomale del processo

#### ► 14.1. La sospensione del processo tributario (art. 39)

Come per il processo ordinario, anche in sede tributaria sono previste specifiche cause di sospensione del processo, generalmente ricollegabili all'esigenza che siano risolte da un altro giudice questioni pregiudiziali al processo tributario.

Le **cause di sospensione** sono:

- **presentazione di querela del falso**, quando, su richiesta di una parte, si domanda al giudice di accertare la falsità dell'atto, consistente genuinità e veridicità. La sede per l'accertamento della veridicità e autenticità dell'atto o del documento è il giudizio ordinario, con la conseguenza che il giudice tributario deve sospendere il giudizio tributario, in attesa della decisione del giudice ordinario sulla querela di falso.

- **questioni attinenti allo stato o alla capacità delle persone** qualora emerga un dubbio sullo stato o sulla capacità delle persone (salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio) che costituiscono la parte in un processo tributario. Al pari dell'ipotesi della querela di falso, il giudice tributario non può pronunciarsi *incidenter tantum* e la relativa questione deve essere risolta dal giudice ordinario;
- **sospensione per pregiudizialità**, quando la stessa corte tributaria o altra corte devono risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa;
- **sospensione dovuta alla presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole**. In questo caso il processo è sospeso su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 (recante *Meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*).

Ulteriori ipotesi di sospensione sono:

- nel caso in cui il giudice tributario sollevi una **questione di legittimità costituzionale** alla Corte Costituzionale; in questo caso viene sospeso il processo in attesa della decisione della Consulta. Il giudice tributario rinvia alla Corte Costituzionale nel caso in cui occorra una pronuncia in merito alla legittimità costituzionale di una norma rilevante ai fini della causa;
- nel caso in cui il giudice tributario sollevi una **questione sull'interpretazione di una norma comunitaria**, sottoponendola alla Corte di Giustizia; in questo caso il processo tributario viene sospeso in attesa della decisione della Corte, in merito alla interpretazione di una norma unionale applicabile;
- nel caso di **regolamento preventivo di giurisdizione**. Le parti del processo tributario, prima che intervenga una pronuncia da parte del giudice di primo grado, possono presentare regolamento preventivo di giurisdizione alla Corte di Cassazione al fine di chiarire eventuali dubbi sulla sussistenza della giurisdizione del giudice adito; in questo caso il giudice tributario **può** sospendere il processo.

#### ► **14.2. L'interruzione del processo tributario (art. 40)**

Si tratta dei casi nei quali il processo si interrompe a tutela di una parte che ha perso la sua capacità di stare in giudizio e che dunque, non sarebbe in grado di esercitare consapevolmente il proprio diritto di difesa nel prosieguo della controversia.

Le **cause di interruzione** sono:

- **perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti**, quando per morte o per qualsiasi altra causa un soggetto perde la propria capacità di stare in giudizio. Il processo si interrompe in attesa della nomina di un rappresentante processuale.
- L'interruzione in questo caso opera automaticamente al verificarsi dell'evento interruttivo solo nel caso in cui la parte stia in giudizio personalmente senza l'assistenza del difensore; altrimenti – nel caso in cui sia assistita dal difensore – opera se ed in quanto l'evento interruttivo venga comunicato e l'interruzione richiesta;
- **morte, radiazione o sospensione dall'albo del difensore** quando per morte, per radiazione o per sospensione dall'albo il difensore tecnico di una delle parti private è impedito nell'ulteriore svolgimento della sua assistenza tecnica. L'interruzione in questo caso opera automaticamente al verificarsi dell'evento interruttivo.

#### ► **14.3. Disposizioni comuni su sospensione e interruzione (artt. 41, 42, 43)**

**La sospensione è disposta e l'interruzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto dalla corte con ordinanza.** Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo a sensi dell'art. 28.

Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo. I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di trattazione.

Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della Corte. Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di

sezione della commissione, quest'ultimo provvede alla fissazione dell'udienza.

► **14.4. L'estinzione del processo tributario (artt. 44, 45 e 46).**

L'estinzione del processo tributario riguarda quelle ipotesi in cui il processo si conclude senza che intervenga una pronuncia di merito del giudice tributario per il venir meno dell'oggetto del contendere o per inattività delle parti.

Le cause di estinzione sono:

**1. rinuncia al ricorso.**

Il ricorrente può decidere di rinunciare al ricorso, quando vi è l'accordo della parte resistente costituita e in questo caso il giudice pronuncia l'estinzione del processo. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La rinuncia e l'accettazione, ove necessario, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della corte;

**2. inattività delle parti.**

Il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo. Esempio classico di estinzione del giudizio per inattività delle parti si verifica a esempio in caso di rinvio a seguito di sentenza da parte della Corte di Cassazione. Le spese del processo estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate. L'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevata anche d'ufficio solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla corte con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo;

**3. cessazione della materia del contendere.**

Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere. La cessazione della materia del contendere è dichiarata con decreto del presidente o con sentenza della corte. Il provvedimento presidenziale è reclamabile. Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate;

**4. omesso versamento del contributo unificato.** La **Legge di Bilancio 2025** ha introdotto una nuova causa di estinzione del processo tributario nei casi di omesso versamento del contributo unificato. In particolare, il nuovo comma 3.1, introdotto nel *corpus* dell'art. 14, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce che l'omesso pagamento del contributo unificato integra una condizione ostativa rispetto all'iscrizione a ruolo e, dunque, alla trattazione e decisione delle cause civili.

Come chiarito dal Ministero della Giustizia in una nota informativa del 30 dicembre 2024, il divieto di iscrizione a ruolo opera allorché, ferme le esenzioni previste dalla legge:

- il contributo unificato, dovuto per legge in misura pari o inferiore a 43,00 euro, non sia stato integralmente versato;
- sia dovuto per legge un contributo di importo superiore a 43,00 euro e la parte che chiede l'iscrizione non abbia versato almeno l'importo di 43,00 euro.

► **14.5. Riscossione del contributo unificato omesso.**

L'art. 1 co. 812 lett. b) della **Legge di Bilancio 2025** introduce all'art. 248 del D.P.R. n. 115/2002 il nuovo co. 3-bis, il quale disciplina le conseguenze derivanti dall'omesso versamento del contributo unificato e la specifica procedura per la riscossione.

La nuova norma trova applicazione nei casi in cui il contributo unificato non sia stato pagato nei successivi trenta giorni dalla iscrizione a ruolo. In tal caso, l'ente della riscossione provvede all'iscrizione a ruolo:

- dell'importo dovuto, con addebito degli interessi al saggio legale;
- della sanzione di cui all'art. 16 comma 1-bis del d.P.R. n. 115/2002.

**15. La sospensione cautelare (art. 47)**

Nel corso del giudizio tributario, il contribuente può formulare istanza di sospensione

dell'esecutività dell'atto impositivo impugnato e della sentenza impugnata nel giudizio di appello, se da questi può derivare un grave pregiudizio.

L'atto impositivo tributario è un atto avente natura amministrativa con la conseguenza che l'instaurazione del giudizio non sospende l'efficacia esecutiva del provvedimento che deve, pertanto, essere disposta dal giudice (sospensione giudiziale) o dall'Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto (sospensione amministrativa).

### ► 15.1. Atti sospensibili

L'ordinamento non disciplina un elenco specifico degli atti che possono definirsi sospensibili.

Sul punto, non soccorre neppure il riferimento normativo di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, in merito agli atti impugnabili e ciò, solleva perplessità di non poco conto, soprattutto per gli atti c.d. negativi, ovverosia il diniego al rimborso o il disconoscimento di agevolazioni e, in linea generale, tutti provvedimenti che non recano una pretesa impositiva immediata.

Di facile intuizione la posizione, sul punto, dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha sempre opposto parere contrario in ordine alla sospensibilità di "atti a contenuto non impositivo, quali il diniego - espresso o tacito - di rimborsi, agevolazioni o definizioni agevolate di rapporti tributari, in quanto in tal caso l'ordinanza di sospensione imporrebbe all'Amministrazione finanziaria un obbligo di fare" (Circ. Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2015 n. 38 e C.M. 23 aprile 96 n. 98).

### ► 15.2. Atti sospensibili: profili procedurali

Con specifico riferimento alla sospensione giudiziale, il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un **danno grave ed irreparabile**, può formulare istanza di sospensione in via cautelare, in sede di impugnativa, unitamente al ricorso o all'appello o mediante apposito atto separato, motivando la propria richiesta, che deve essere notificata alle altre parti e depositata in segreteria. Non vi sono norme di senso contrario in ordine alla possibilità di formulare istanza di sospensione anche in udienza.

La sospensione può essere anche chiesta in secondo grado o in Cassazione, in entrambi i casi la competenza a decidere sulla sospensiva è della Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

### ► 15.3. Presupposti per la sospensione

La motivazione dei presupposti, che fondano la richiesta di sospensione, non è stata oggetto di riforma e, a oggi, sono costituiti da:

- *fumus boni iuris* che, seppur non espressamente esplicitato dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/92 è indirettamente ricavabile dalla lettura della norma e deve intendersi come sommaria valutazione della fondatezza delle ragioni formulate in sede di impugnativa;
- *periculum in mora*, ovverosia il danno grave e irreparabile, che può derivare dall'esecuzione immediata del provvedimento.

Con la dicitura *fumus boni iuris*, come rilevato, si intende la fondatezza delle argomentazioni, valutate in termini di probabilità e verosimiglianza, ricavabili dai motivi dell'atto avverso la pretesa impositiva in sede di primo grado e la sentenza di appello. Maggiori difficoltà, anche da un punto di vista probatorio, si riscontrano nella dimostrazione del requisito del *periculum in mora*, riguardante la situazione economico-patrimoniale del contribuente.

Per ritenere soddisfatto il secondo requisito, occorre fornire adeguata prova atta a dimostrare che la mancata sospensione dell'atto, cagionerebbe un danno che, seppur non imminente, non potrebbe, in seguito, facilmente venire meno anche dopo la sentenza di accoglimento del ricorso.

A titolo meramente esemplificativo, la sussistenza di un effettivo danno grave e irreparabile potrebbe essere dimostrata al giudice, mediante la prova di:

- una significativa esposizione bancaria (in tal senso, si rivela utile produrre copia di contratti di finanziamenti o mutuo già in essere, o di richiesta, da parte di istituti bancari, di rientro di affidamenti in precedenza concessi - C.T.P. Rovigo 17 luglio 1996, n. 18);
- essere impossibilitati a onorare il debito, per mancanza di fondi (scarsa liquidità risultante dai conti corrente, utilizzati per fare fronte al proprio sostentamento in caso di persona fisica o per il

- proseguimento della società nelle ipotesi in cui parte del contenzioso sia una società o ente, come a esempio ripercussioni su dipendenti - C.T. P. Latina 8 maggio 1996 96);
- pignoramenti o dismissioni del proprio patrimonio e situazione reddituale (produzione di Modelli Unici, dai quali emerge la chiusura di un esercizio in perdita o di uno scarso reddito imponibile, meglio se si tratta di un *trend* riferibile a più annualità e non di un isolato periodo di imposta);
- danni ingenti derivanti dalla impossibilità di accedere alla compensazione (art. 31, D.L. n. 78/2010) e blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni (art. 48-bis, D.P.R. n. 602/73).

Per completezza, al riguardo si segnala un precedente filone giurisprudenziale di merito, non sempre confermato, che ha ritenuto soddisfatto il requisito del *periculum in mora* tale da giustificare la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'accertamento o della sentenza, in caso di oggettiva significatività dell'importo richiesto in pendenza di giudizio ed eventualmente iscritto a ruolo.

In particolare, secondo tale approdo giurisprudenziale, il danno grave e irreparabile è ravvisabile in *re ipsa* in "ragione dell'entità dell'imposta da pagare" con la conseguenza che non è da parametrare alla specifica situazione economica e finanziaria del contribuente (Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXII, 8 marzo 2013, n. 9; Comm. trib. reg. Roma, sez. I, 20 marzo 2013, n. 47; Comm. trib. reg. Roma, sez. XIV, 10 dicembre 1997 n. 10 e Comm. trib. prov. Parma, sez. IX, 31 maggio 1996, n. 732; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. VI, 24 maggio 2011, n. 8; Comm. trib. reg. Lazio, sez. XIV, 6 luglio 2011, n. 24; Comm. trib. reg. Bologna, sez. I, 5 febbraio 2011, n. 13).

#### ► 15.4. Udienza cautelare

La fase dell'udienza è stata notevolmente modificata dalla riforma, che ha scandito tempistiche chiare in merito al termine ultimo per la celebrazione dell'udienza.

Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima.

Per effetto della riforma, è stata introdotta la possibilità di discutere il merito della causa, già in sede cautelare (ipotesi non prevista in passato ma di fatto frequente nella prassi giudiziaria e, sino a oggi, mal tollerata dagli operatori perché chiaro segnale dell'esito negativo della causa), salvo i casi di giudizio con sentenza in forma semplificata, innanzi al giudice monocratico, per manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso (art. 47-ter, d.lgs. n. 546/92).

In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio o del giudice monocratico.

Il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con **ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza**, ordinanza che viene immediatamente comunicata alle parti.

A partite dal gennaio 2024, il **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario ha modificato il comma 4 dell'art. 47 prevedendo che **l'ordinanza collegiale, entro 15 giorni dalla comunicazione, può essere impugnata innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado.**

L'impugnabilità dell'ordinanza, con la quale il giudice dispone sulla sospensione, è senza timore di smentita, il correttivo più innovativo apportato dalla riforma. L'ordinanza è infatti impugnabile, entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione, innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, se resa dal giudice in composizione collegiale e innanzi alla medesima Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale, se emessa dal giudice monocratico.

L'ordinanza con la quale il giudice decide sul reclamo o sulla ordinanza cautelare della Corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile.

L'ordinanza, che si pronuncia sulla richiesta di sospensione, decide altresì anche in ordine alla liquidazione delle spese di lite.

La sospensione **può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di garanzia**. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con *bollino di affidabilità fiscale*, cioè per i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 (cd. ISA), ai quali sia stato attribuito un punteggio di

affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza.

In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza.

A partire dal 2024, entra in vigore l'**art. 47-ter**, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, emanato in attuazione della l. delega 9 agosto 2023, n. 111. Tale norma prevede la possibilità per il collegio (escluso il caso di pronuncia sul reclamo) o per il giudice monocratico, **in sede di decisione della domanda cautelare**, di definire in camera di consiglio il giudizio con sentenza in forma semplificata. Questo, una volta trascorsi venti giorni dall'ultima notifica del ricorso e accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria e sentite le parti sul punto. Non è possibile tale forma di decisione quando una delle parti dichiara di voler proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione. In tali casi, tuttavia, il collegio o il giudice monocratico può disporre l'integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione di motivi aggiunti o il regolamento, fissando anche la data per proseguire la trattazione. Il giudice decide con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

## **16. La conciliazione giudiziale (artt. 48 – 48 ter)**

Le controversie tributarie possono essere oggetto di conciliazione in sede giudiziale. Oggetto della conciliazione può riguardare ogni giudizio tributario avente a oggetto qualsivoglia tipologia di imposta.

Tale eventuale fase del procedimento tributario, è stata interessata dalla recente riforma sul processo tributario.

La riforma ha agito nel senso di ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della conciliazione giudiziale, essenzialmente in ragione dell'eliminazione della fase della mediazione tributaria a opera dell'abrogazione dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/92 da parte dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, a partire dal 4 gennaio 2024.

Nella pratica, la conciliazione si sostanzia nella conclusione di un accordo fra Amministrazione e contribuente, avente a oggetto qualsivoglia tributo, attivabile in ogni fase del giudizio.

Il difensore del contribuente al fine di firmare l'atto di conciliazione con l'Amministrazione finanziaria deve essere munito di procura speciale.

Per effetto dei correttivi apportati dal d.lgs. 30 dicembre 2023 n. 220 è possibile pervenire alla stipulazione di un accordo conciliativo anche in sede di giudizio in Corte di Cassazione, per i ricorsi notificati dal 5 gennaio 2024.

La pace con il Fisco, mediante l'istituto della conciliazione, garantisce al contribuente di ottenere una riduzione delle sanzioni, che può variare dal 40% del minimo (in primo grado) oppure dal 50% del minimo (in secondo grado).

### **► 16.1. Conciliazione giudiziale: procedimento**

Con riferimento all'*iter* procedurale non vi sono particolari formalità, potendo l'accordo fra le parti intervenire fino a quando la causa "passa in decisione", ovvero sino alla conclusione dell'udienza.

L'accordo conciliativo può essere raggiunto sia "in udienza" sia "fuori udienza", purché sottoscritto da entrambe le parti e può comportare la totale estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

In caso di conciliazione fuori udienza, le parti sono tenute a depositare una istanza congiunta, datata e sottoscritta dai difensori, contenente il *quantum debeatur* e le ragioni di entrambe le parti, sottese alla decisione di addivenire a una conciliazione.

Ciò nondimeno l'accordo può essere anche parziale, ovverosia può riguardare una parte della domanda oggetto di giudizio e, in tal caso, il giudizio prosegue per le questioni non interessate dall'accordo.

La nuova procedura delinea un ruolo più attivo del giudice, il quale può proporre un accordo di conciliazione, "avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione e ai precedenti giurisprudenziali", per i ricorsi notificati dal 16 settembre 2022 (art. 48 bis1, introdotto dalla L. n. 130/2022).

L'accordo conciliativo dispone anche in merito alle spese di lite, che salvo diversa pattuizione in esso contenuta, si compensano fra le parti.

Le spese processuali possono essere disposte nella forma maggiorata del 50 per cento a carico della parte che rifiuta l'accordo proposto da controparte o dal giudice, senza giustificato motivo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta a essa effettuata.

### ► 16.2. Conciliazione giudiziale: pagamento degli importi

Il perfezionamento della procedura coincide con la sottoscrizione dell'accordo o con la formazione del processo verbale di conciliazione e non con il pagamento degli importi concordati.

Ciò comporta che il mancato versamento da parte del contribuente non è causa del venir meno dell'accordo di conciliazione, che rimane valido, con conseguente impossibilità di dare avvio alla fase di riscossione, ma porta a un aggravio delle sanzioni di cui all'art. 15-ter del D.P.R. 602/73 pari al 45% sul residuo dovuto a titolo di tributo.

Il pagamento degli importi calcolati e previsti nell'accordo di conciliazione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla sottoscrizione del verbale dell'accordo, anche in forma dilazionata, senza la prestazione di garanzie, nel rispetto di un numero complessivo pari a 8 o 16 rate trimestrali per gli importi pari o superiori a euro 50.000.

## 17. Le impugnazioni nel processo tributario in generale (art. 49, 50 e 51)

I **mezzi per impugnare** le sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

Alle impugnazioni delle sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel d.lgs. n. 546/1992.

Se la legge non dispone diversamente, il **termine per impugnare** la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado è:

- di 60 giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte (cd. *termine breve*), o
- di 6 mesi decorrenti dalla data di pubblicazione della sentenza che non sia stata notificata (cd. *termine lungo*).

Nel caso di revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c., il termine di 60 giorni decorre dal giorno in cui è stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

Si distingue tra:

- **mezzi di impugnazione ordinari**, cioè l'appello, il ricorso in Cassazione e la revocazione ordinaria;
- **mezzi di impugnazione straordinari**, cioè le ipotesi particolari in cui, in via eccezionale, viene consentito di impugnare una sentenza già passata in giudicato (revocazione straordinaria).

**L'interesse ad agire** in caso di impugnazioni è dato dalla **soccombenza** della parte che si è vista rigettare integralmente o parzialmente la domanda proposta nel grado precedente.

► **17.1. Appello (artt. 52-61)**

Le sentenze della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado possono essere appellate presso la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado competente. L'appello è un mezzo di impugnazione che consente al giudice di secondo grado di **entrare nel merito della controversia** sostituendo la propria decisione a quella del giudice di primo grado. È un mezzo di impugnazione **devolutivo** e a **critica libera**, in quanto la cognizione del giudice si estende fino al merito della controversia, ovviamente pur sempre entro i limiti di quanto impugnato.

Il processo d'appello prevede la **presentazione dell'appello tramite ricorso**.

La parte **soccombente in primo grado** può presentare appello tramite ricorso da notificarsi alla controparte **entro 60 giorni dall'eventuale notifica** della sentenza o **entro 6 mesi dal deposito** della sentenza presso la segreteria della Corte tributaria di primo grado.

Il ricorso in appello deve contenere l'indicazione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione.

Ne consegue che l'appello non può limitarsi a una doglianza generica o a riproporre unicamente il contenuto del ricorso in primo grado, dovendo indicare puntualmente le parti (i capi) della sentenza dei quali si richiede la riforma. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno di questi elementi o se non è sottoscritto.

In appello vi è il **divieto di proporre domande nuove** e, se proposte, sono dichiarate inammissibili d'ufficio e non sono ammissibili nemmeno nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio.

È possibile, però, richiedere gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata. Inoltre, l'art. 58 co. 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede la possibilità di proporre motivi aggiunti **qualora tale esigenza sorga in capo ad una parte a seguito della produzione di nuovi documenti in appello non prodotti dall'altra parte in primo grado, che facciano emergere vizi degli atti o provvedimenti impugnati**. La norma è stata così modificata dal **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario per i giudizi instaurati dal gennaio 2024. Mentre per i giudizi instaurati prima di tale data, l'art. 58 co. 2 cit. faceva salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti in appello senza limitazioni.

Lo stesso Decreto ha previsto come non sia mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotte in primo grado anche ai sensi dell'art. 14, co. 6-bis (che disciplina il litisconsorzio). Di regola, pertanto, non può essere ampliato il *thema decidendum* rispetto a quello evincibile dagli atti del primo grado (art. 57). La ragione risiede nel **carattere impugnatorio del giudizio tributario**, che circoscrive l'indagine sul rapporto tributario ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa impositiva da parte del contribuente; motivi che, come detto, devono essere specifici e che circoscrivono la **causa petendi della domanda di annullamento dell'atto impositivo**. Inoltre, il **giudice d'appello non può disporre nuovi mezzi di prova né la produzione di nuovi documenti**, salvo che non le ritenga indispensabili ai fini della decisione o che la parte dimostri di non aver potuto proporre i mezzi di prova o produrre i documenti nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile (art. 58). L'appellante, per evitare la riscossione frazionata, può chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di **sospendere** in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi.

**L'istanza di tutela cautelare esige la puntuale dimostrazione di entrambi i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.**

Il **procedimento** ricalca quello previsto per la tutela cautelare in primo grado. Il Presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. Tale udienza non può coincidere con quella di trattazione del merito della controversia. La disciplina della costituzione in giudizio di parte appellante e parte appellata ricalca grandemente quella dettata per il primo grado di giudizio.

La **costituzione dell'appellante** deve avvenire (dopo il 1° luglio 2019) telematicamente attraverso upload tramite il portale SIGIT (la norma fa riferimento al deposito presso la segreteria della Corte di

Giustizia Tributaria di secondo grado) **entro 30 giorni** dalla notifica del ricorso in appello.

La **costituzione dell'appellato** avviene mediante deposito di controdeduzioni **entro 60 giorni**.

Entro questo stesso termine, a pena di decadenza, può presentare **appello incidentale**, ovvero sia l'impugnazione che viene proposta da un punto di vista temporale successivamente alla prima impugnazione, che è così definita impugnazione principale.

L'appello incidentale deve essere proposto unitamente alle controdeduzioni, con la conseguenza che non deve essere notificato alle altre parti ma esclusivamente depositato, in via telematica.

L'atto di appello incidentale deve contenere i requisiti dell'art. 53 del d.lgs. n. 546/92 previsti per l'appello principale. In sede di costituzione in giudizio, occorre compilare la nota di iscrizione a ruolo e pagare il contributo unificato.

La presentazione dell'appello deve essere tempestiva (art. 54, co. 2 del d.lgs. n. 546/92) e, pertanto, è ammissibile solo ove depositato entro 60 giorni dall'appello principale (cfr., per tutte, Cass. sez. V, 23 luglio 2007 n. 16285).

L'**appello incidentale** si definisce **tardivo** quando depositato oltre i 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale ex art. 54 del d.lgs. n. 546/92.

Tale facoltà è prevista dall'art. 334 c.p.c., secondo cui *"le parti contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza"*. Occorre inoltre che l'appello principale sia processualmente ammissibile.

Pertanto, è esclusa la possibilità di avvalersi dell'appello incidentale tardivo per le parti notificatarie dell'impugnazione nell'ipotesi di cause "scindibili", ex art. 332 c.p.c. (Cass. sez. V, 8 febbraio 2006, n. 2785).

La **trattazione** segue le medesime regole della trattazione del giudizio di primo grado. Se pronuncia sentenza, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado entra nel merito della controversia, sostituendo la propria sentenza a quella del primo grado.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, invece, **rimette la causa** al giudice del primo grado nei seguenti casi se:

- dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
- riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- riconosce che il collegio della corte di giustizia tributaria di primo grado non era legittimamente composto;
- manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

## ► 17.2. Ricorso per Cassazione (artt. 62-63): profili generali

Il legislatore delegato degli ultimi anni, al fine di dare esecuzione alle richieste provenienti da Bruxelles, ha profondamente innovato la materia processuale, ormai da tempo in attesa di un coraggioso intervento riformatore.

In tale direzione si pone la legge Cartabia e le successive novelle attuative, che hanno il merito di aver "ridisegnato" un nuovo processo di legittimità, spesso punto debole, dell'intero sistema giurisdizionale, per i numerosi e anacronistici adempimenti, di cui le parti sono onerate, rispetto a un panorama ovunque ormai digitalizzato.

Pochi ma strategici i punti sui quali si è soffermata la riforma per attuare il rinnovamento del giudizio avanti alla Suprema Corte:

- introduzione in via obbligatoria del processo telematico (l. 26 novembre 2021, n. 206);
- revisione di specifiche fasi processuali per garantire semplificazione, speditezza e razionalizzazione del processo;
- statuizione di chiare linee guida per la difesa delle parti in particolare in fase di introduzione del giudizio.

Avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado può essere proposto **ricorso per cassazione** per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, co. 1, c.p.c., così come riformulati

dalla riforma.

In particolare, è possibile proporre ricorso per i seguenti motivi:

- 1) per motivi attinenti alla giurisdizione;
- 2) per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- 3) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- 4) per nullità della sentenza o del procedimento;
- 5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Il **ricorso in Cassazione è un mezzo di impugnazione ordinario ma di sola legittimità** in cui la Corte può solamente valutare la legittimità (cioè, la conformità a norme giuridiche) della sentenza impugnata senza poter affrontare questioni di merito.

Al **giudizio in Cassazione** si applica grandemente la disciplina del codice di procedura civile.

La parte soccombente in secondo grado può adire la Corte di cassazione esclusivamente utilizzando i motivi di ricorso previsti all'art. 360 c.p.c. (si tratta di un **mezzo di impugnazione a critica vincolata**); il ricorso deve essere notificato alla controparte **entro 60 giorni dall'eventuale notifica** della sentenza o **entro 6 mesi dal deposito** della sentenza presso la segreteria della Corte di secondo grado.

L'eventuale **richiesta di sospensione (art. 62-bis)**, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza di secondo grado (allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile) deve essere richiesta dalla parte che ha proposto ricorso per cassazione alla Corte di Giustizia Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2.

La disciplina del giudizio **in Cassazione** segue, come già detto, grandemente la disciplina dettata dal codice di procedura civile (e infatti il decreto processo dedica solo due articoli al ricorso per Cassazione). Per tali ragioni ci limiteremo in questa sede unicamente a richiamare i principali adempimenti processuali, senza approfondirli ulteriormente. In particolare, è prevista:

- la **costituzione del ricorrente** presso la cancelleria della Corte di cassazione entro 20 giorni dalla notifica;
- la **costituzione del resistente** mediante notifica di un controricorso entro 20 giorni dalla scadenza del termine di costituzione del ricorrente, entro questo stesso termine, a pena di decadenza, può presentare **ricorso incidentale**, cioè, ricorrere a sua volta contro quelle eventuali parti della sentenza in cui risulta soccombente;
- che le regole della trattazione sono le medesime del processo di Cassazione civile;
- che la Corte di cassazione **conferma** la sentenza impugnata, oppure **cassa (cioè, annulla) la sentenza con rinvio o senza rinvio**. Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di primo o di secondo grado la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili. Se la riassunzione non avviene entro il termine o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue. In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla Corte di Giustizia Tributaria a cui il processo è stato rinviato. Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.

L'art. 62, co. 2-bis disciplina il **ricorso per Cassazione per saltum**, in base al quale, sull'accordo delle

parti la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. (per violazione o falsa applicazione di norme di diritto).

### ► 17.3. Revocazione (artt. 64-67)

Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle Corti di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado possono essere impugnate ai sensi dell'articolo 395 c.p.c.

La **revocazione** può essere di due tipi:

- **ordinaria:**
  - se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa,
  - se la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa,
  - oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non ha costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare,
  - se la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;
- **straordinaria.** Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile siano posteriori alla scadenza del termine suddetto; l'impugnazione si propone allo stesso giudice che ha emesso la sentenza, si tratta di un mezzo di impugnazione straordinario che, pertanto, può essere proposto avverso le sentenze passate in giudicato.

È possibile agire in revocazione straordinaria:

- se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra (ipotesi che si verifica in caso di comportamento doloso, cioè consapevolmente lesivo del diritto e caratterizzato da raggiri);
- se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza (tale ipotesi ricomprende il caso in cui la parte soccombente ignorava che tali prove fossero state riconosciute o dichiarate false prima della sentenza);
- se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi, purché la parte non abbia potuto produrli in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
- se la sentenza è effetto del dolo del giudice, purché tale dolo venga accertato con sentenza passata in giudicato.

## 18. Giudizio di ottemperanza (art. 70)

La parte che vi ha interesse può chiedere l'**ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo o secondo grado passata in giudicato** mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado.

Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o degli altri soggetti degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario ovvero **a mezzo posta elettronica certificata** (art. 70, co. 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 come modificato dall'art. 16, co. 1, lett. d), D.lgs. 12 giugno 2025, n. 81) e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

Il ricorso indirizzato al presidente della Corte di Giustizia Tributaria deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora

eventualmente notificato.

La segreteria della corte da comunicazione del ricorso ai soggetti obbligati a provvedere all'attuazione della sentenza. Entro venti giorni da tale comunicazione, l'ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla corte, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Il presidente della Corte di Giustizia Tributaria, scaduto il termine, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza, il cui presidente fissa il giorno per la trattazione del ricorso in Camera di consiglio, che deve avvenire entro novanta giorni dal deposito del ricorso, di ciò viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.

Il collegio adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione.

Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante. Infine, eseguiti questi provvedimenti e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, il collegio dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

Tutti i provvedimenti del giudizio di ottemperanza sono **immediatamente** esecutivi; contro la sentenza dell'ottemperanza è ammesso soltanto **ricorso in cassazione** per **inosservanza delle norme sul procedimento**.

## Capitolo 2

# L'accordo tra fisco e contribuente: gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario e la definizione delle pendenze tributarie.

### SOMMARIO:

1. Istituti deflattivi del contenzioso tributario - 2. Accertamento con adesione: inquadramento normativo e lineamenti generali - 2.1. Ambito oggettivo di applicazione - 2.2. Ambito soggettivo di applicazione - 2.3. Procedura e termini per l'adesione - 2.4. Effetti dell'adesione - 3. L'abrogato istituto del reclamo-mediazione (allora art. 17-bis d.lgs. n. 546/1992) - 3.1. Il reclamo - 3.2. La mediazione - 4. La conciliazione giudiziale - 4.1. La conciliazione giudiziale fuori udienza (art. 48) - 4.2. La conciliazione giudiziale in udienza (art. 48-bis) - 4.3. Conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria (art. 48-bis.1) - 4.4. Spese processuali - 5. L'acquiescenza - 5.1. Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione - 5.2. Vantaggi dell'acquiescenza - 5.3. Perfezionamento dell'acquiescenza - 5.4. Acquiescenza parziale e acquiescenza delle sanzioni amministrative - 6. L'autotutela tributaria - 6.1. Autotutela obbligatoria - 6.2. Autotutela facoltativa - 6.3. La definizione delle liti pendenti - 7. Definizione agevolata delle liti fiscali dei carichi fiscali pendenti - 7.1. La c.d. Rottamazione-*quater* - 7.2. Il Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie - 7.3. Stralcio

## 1. Istituti deflattivi del contenzioso tributario

Gli **istituti deflattivi del contenzioso tributario** sono strumenti previsti dall'ordinamento per promuovere una definizione spontanea o concordata del rapporto tributario, al fine di prevenire o quantomeno limitare l'instaurazione del giudizio.

Tali istituti sono il risultato di un difficile bilanciamento fra esigenze in apparenza diametralmente opposte, quali la garanzia del gettito erariale e l'interesse all'imposizione nel pieno rispetto dell'effettiva capacità contributiva.

In tal senso, principi di certezza e indisponibilità dell'obbligazione tributaria sono stati ritenuti "sacrificabili" rispetto all'interesse prevalente di favorire il contraddittorio tra Erario e contribuente e giungere a forme di estinzione più rapide dei debiti erariali.

L'ordinamento contempla un ampio ventaglio di strumenti a disposizione del contribuente con funzione di deflazione del contenzioso e, al contempo, di incentivo del contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente, nell'ambito del quale questi diviene parte attiva nel processo di formazione della pretesa fiscale.

Negli ultimi anni, la significativa aleatorietà e le lungaggini dei giudizi tributari hanno posto l'attenzione sulla necessità di incentivare il ricorso a misure di composizione dei rapporti con il Fisco, alternative al contenzioso tributario.

In tale contesto, si collocano gli ultimi interventi normativi del legislatore fiscale, con i quali è stata realizzata la tanto attesa opera di "riordino" della disciplina di tali istituti, nel segno di una rinnovata centralità.

I principali strumenti deflattivi del contenzioso attualmente in vigore sono:

- accertamento con adesione (d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- conciliazione giudiziale (artt. 48, 48 bis, 48 bis 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);
- autotutela tributaria (l. 27 luglio 2000, n. 212);
- acquiescenza (art. 15, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- definizione agevolata delle liti (d.l. 2 novembre 2018 n. 119).

Unitamente a tali istituti, negli ultimi anni, sono state introdotte e modificate altre misure che, seppur non inquadrabili come strumenti deflattivi del contenzioso in senso stretto, condividono

con questi la finalità di addivenire a una estinzione concordata dei debiti affidati all'agente della riscossione (definizione agevolata e rottamazione) o a importanti riduzioni di carichi pendenti (ravvedimento speciale) o l'annullamento automatico del debito (stralcio dei debiti fino a € 1000).

Comune denominatore ed elemento caratterizzate di tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, complessivamente intesi, è la promozione di varie forme di contraddittorio fra Fisco (Agenzia delle Entrate e della riscossione territorialmente competente) e contribuente, generalmente attivabili da entrambe le parti.

## **2. Accertamento con adesione: inquadramento normativo e lineamenti generali**

L'**accertamento con adesione** rappresenta il principale strumento deflattivo del contenzioso tributario, il cui ambito di operatività è stato oggetto, negli ultimi anni, di un significativo potenziamento, in un'ottica di miglioramento dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, già in fase stragiudiziale.

La principale fonte normativa della procedura di adesione si ravvisa nel d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, attuativo della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, recentemente modificato dall'ultima riforma fiscale (d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13), il cui dichiarato intento è essenzialmente rendere coerente l'accertamento con adesione rispetto all'obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo, previsto dal nuovo art. 6-bis, l. 27 luglio 2000, n. 212, in vigore dal 18 gennaio 2024.

L'accertamento con adesione sostanzialmente è un accordo fra l'Ufficio e il contribuente, che consente di negoziare la pretesa impositiva e di rideterminare le sanzioni, al terzo del minimo, relativamente al singolo periodo di imposta.

Ciò significa che l'eventuale conclusione, in via di adesione, di un accertamento relativo a un determinato periodo di imposta o a uno specifico tributo non esplica effetti automatici su annualità successive o per differenti tributi.

A seguito dei recenti interventi del Legislatore, l'ambito di operatività dell'adesione è stato notevolmente ampliato e differenziato in ragione della natura obbligatoria o facoltativa della preventiva fase contraddittoria.

Per completezza, occorre precisare che, per espressa previsione normativa del citato art. 6, bis, l. 27 luglio 2000, n. 212, tutti gli atti impositivi, emessi dall'Amministrazione finanziaria, sono preceduti da un consenso informato, a eccezione degli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni e nei casi di fondato pericolo per la riscossione.

### **► 2.1. Ambito oggettivo di applicazione**

Come rilevato, l'ambito di operatività dell'istituto deflattivo è particolarmente ampio, poiché comprende la quasi totalità di tributi.

Sono definibili con la procedura dell'accertamento con adesione agli avvisi di accertamento, afferenti alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES), alle ritenute fiscali, alle imposte sostitutive e all'IRAP. Con riferimento all'IVA, l'adesione, conclusa per le imposte dirette, ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, limitatamente alle fattispecie per essa rilevanti.

Ciò significa che nelle ipotesi in cui l'adesione rilevi solo ai fini delle imposte sui redditi, l'accordo non esplica effetti in ambito IVA.

Con specifico riferimento ai tributi locali (IMU, TARI, TOSAP, COSAP, ICP, imposta di soggiorno e addizionale comunale IRPEF), l'adesione è ammessa solo se prevista nei regolamenti locali (art. 50, l. 27 dicembre 1997, n. 449).

È possibile definire in adesione anche alcune tipologie di tributi indiretti, quali imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni e l'imposta sostitutiva sui finanziamenti.

Per completezza si precisa che è possibile definire in adesione qualsivoglia fattispecie accertativa, indipendentemente dalla metodologia utilizzata (analitica, antielusiva, presuntiva, induttiva e di valore).

Sul punto, la recente riforma fiscale (d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13) ha ulteriormente ampliato il novero degli atti definibili con adesione, ricomprendendo la possibilità per il contribuente, a partire dal 30 aprile 2024, di prestare **adesione ai verbali di constatazione** e anche agli **avvisi di recupero dei crediti di imposta**, per i quali non è prevista la compensazione, ma il pagamento in una unica soluzione.

### ► 2.2. Ambito soggettivo di applicazione

Rispetto all'originario impianto normativo (d.l. 30 settembre 1994, n. 564) non vi sono limitazioni con riferimento ai **soggetti ammessi alla procedura di adesione**.

Per espressa previsione normativa, tutti i contribuenti, ovverosia persone fisiche, società di persone ed equiparate di cui all'art. 5 d.p.r. 22 dicembre 1986, 917, associazioni professionali, società di capitali, enti di cui all'art. 87 del citato testo unico e i sostituti di imposta, possono presentare apposita istanza all'Ufficio territorialmente competente in base alla indicazione di domicilio.

Al riguardo, il contribuente, sia esso persona fisica o giuridica, può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'art. 63 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

### ► 2.3. Procedura e termini per l'adesione

Preliminarmente, occorre rilevare che, sebbene il legislatore abbia delineato le principali fasi in cui si articola il perfezionamento dell'accordo, ogni singola Amministrazione finanziaria, a livello territoriale, ha la facoltà di regolamentare e adattare la disciplina generale, con direttive e linee guida interne, emanate in base alle risorse disponibili ed esigenze, nonché alle attività specifiche, valutabili, caso per caso.

Ciò significa che, ai fini della individuazione dell'*iter* procedurale di adesione, occorre integrare quanto disposto dalla normativa di riferimento (d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) con i regolamenti interni adottati dal singolo ente impositivo.

La **procedura di adesione** può essere attivata su iniziativa dell'Ufficio o su istanza di parte, nel rispetto del termine previsto per impugnare, con ricorso, l'atto impositivo.

L'Ufficio può notificare un invito a comparire e invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario, prima di procedere alla notifica di un avviso di accertamento.

Il contribuente, invece, può attivare la procedura, presentando apposita domanda di adesione.

Per gli atti soggetti a contraddittorio obbligatorio, l'Ufficio notifica al contribuente uno schema del provvedimento ed entro 60 giorni il contribuente può presentare osservazioni scritte o formulare istanza di accertamento con adesione entro la più limitata tempistica di 15 giorni, decorrente dalla notifica dell'atto impositivo.

Per gli atti esclusi dal contraddittorio, il contribuente ha tempo fino alla scadenza del termine per la presentazione del ricorso, per formulare istanza di accertamento con adesione.

Concluso l'accordo di adesione, il perfezionamento della procedura comporta il pagamento, a mezzo F24, degli importi pattuiti, in una unica soluzione o, in caso di rateizzazione, della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.

In caso di mancato accordo, il contribuente può impugnare l'atto impositivo innanzi alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente.

### ► 2.4. Effetti dell'adesione

Il perfezionamento della procedura di adesione comporta, per il contribuente, una serie di effetti "premiali", da un punto di vista procedurale e sostanziale, quali:

- **sospensione del termine a impugnare:** la proposta di accertamento con adesione (del contribuente o dell'amministrazione finanziaria) può essere effettuata sia prima sia dopo la notifica dell'avviso di accertamento. In tale ultimo caso il termine per impugnare è sospeso per 90 giorni, con la conseguenza che il termine complessivo per ricorrere è di 150 giorni, pari alla

sommatoria fra il termine ordinario per presentare impugnativa (60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo) e il termine per espletare la procedura di adesione (90 giorni).

- **vincolatività dell'accordo:** l'accertamento con adesione è vincolante per l'amministrazione finanziaria. Ciò significa che l'Agenzia non può notificare un nuovo avviso afferente al medesimo periodo di imposta per i medesimi presupposti impositivi. Ne consegue che, solo in specifici casi è previsto per l'amministrazione finanziaria l'esercizio di una ulteriore attività accertativa e in particolare, in caso di:
  - sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore ad € 77.468,00;
  - definizione che riguarda accertamenti parziali;
  - definizione che abbia a oggetto redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; azione accertatrice esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione. Controversa è ancora oggi, la decadenza del contribuente dal potere di impugnare l'avviso definito in adesione (Cass. civ. 30 aprile 2009 n. 10086 e Cass. civ. 13 luglio 2015 n. 14553; *contra*, Cass. civ. 31 maggio 2013 n. 13750; Cass. civ. 12 dicembre 2018 n. 32118 e Cass. civ. 12 novembre 2019 n. 29183).
- **riduzione delle sanzioni,** fino a un terzo del minimo.

### **3. L'abrogato istituto del reclamo-mediazione (allora art. 17-bis d.lgs. n. 546/1992)**

L'art. 2, co. 3, d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha abrogato un altro strumento deflattivo del contenzioso, ovvero sia il c.d. **reclamo-mediazione**.

Prima dello scorso gennaio 2024, l'istituto del **reclamo-mediazione** era una misura attivata nel rispetto di specifiche condizioni e finalizzata a evitare l'instaurazione del contenzioso innanzi alla Corte di Giustizia tributaria di I grado.

Tale istituto, introdotto dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito con modificazioni dalla l. 15 luglio 2011, n. 111), era inizialmente riservato agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Con la riforma del processo tributario (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), dal 1° gennaio 2016 era stato esteso l'obbligo del procedimento di reclamo-mediazione anche alle controversie sui tributi locali e ai contenziosi riguardanti tutti gli altri enti impositori, gli agenti della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo, di cui all'art. 53, d.lgs. 30 maggio 1997, n. 53, nonché per le liti in materia catastale.

La disciplina del reclamo-mediazione non trovava applicazione nelle controversie relative agli atti volti al recupero di aiuti di Stato di cui all'articolo 47-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. La l. 31 agosto 2022, n. 130, al fine di incentivare un corretto e responsabile utilizzo dell'istituto, aveva introdotto all'art. 17-bis un comma 9-bis, il quale prevede che *in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.*

#### **► 3.1. Il reclamo**

Il **reclamo**, abrogato a partire dal 2024 a opera **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, in materia di contenzioso**, era essenzialmente un'**istanza di riesame in autotutela**, che il contribuente presentava all'amministrazione, che aveva emesso l'atto impositivo.

La disciplina del reclamo, prima della definitiva abrogazione, è stata oggetto di significative modifiche, in particolare dall'art. 9, co. 1, lett. I), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, emesso in attuazione della

legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

Oggetto di **reclamo obbligatorio** erano tutte le controversie tributarie di valore non superiore a € 50.000 (tale soglia è stata prevista per gli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 10, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, in precedenza il tetto per l'attivazione del reclamo era pari a € 20.000), indipendentemente dall'ente impositore coinvolto (in origine l'istituto del reclamo poteva essere attivato solo per gli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate).

Il **valore della controversia** si determinava facendo riferimento all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

In caso di controversie, relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore era pari alla sommatoria di tutte le sanzioni comminate.

Le controversie di valore indeterminabile non erano reclamabili. Il reclamo doveva essere notificato **all'amministrazione che aveva emanato l'atto entro il termine di presentazione del ricorso**. In particolare, la normativa di riferimento, prevedeva che *il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa*. Ciò significava che il reclamo **doveva contenere le ragioni di fatto e di diritto** per cui si riteneva che l'atto impositivo fosse illegittimo e **poteva contenere una motivata proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Con la proposizione del ricorso si apriva una **fase amministrativa** di durata pari a 90 giorni, entro la quale doveva svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione. Il ricorso, infatti, non era procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni. Il contribuente, pertanto, non poteva costituirsi in giudizio nel rispetto degli ordinari 30 giorni dalla data di notifica del ricorso all'ente impositivo, ai sensi dell'art. 22, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ma era tenuto ad attendere il decorso di 90 giorni e, in seguito, depositare l'atto di costituzione nei successivi 30 giorni (90+30= 120).

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto, oggetto di reclamo, erano sospesi fino alla scadenza del termine di costituzione, fermo restando che, in caso di mancato perfezionamento della mediazione, erano dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Ricevuta l'istanza, l'Ufficio competente poteva alternativamente:

- **accogliere il reclamo**, accettando la proposta formulata dal contribuente, anche parzialmente;
- **rigettare il reclamo**. In questo caso l'Ufficio poteva formulare una diversa proposta di adesione al contribuente o limitarsi al rigetto.

### ► 3.2. La mediazione

Nelle controversie aventi a oggetto un atto impositivo o di riscossione, la **mediazione si perfezionava con il versamento**, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata.

Per il versamento delle somme dovute si applicavano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione. Nelle controversie aventi a oggetto la restituzione di somme, la mediazione si perfezionava con la sottoscrizione di un accordo nel quale erano indicate le somme dovute, i termini entro i quali si doveva procedere con il pagamento e le relative modalità. L'accordo costituiva titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In caso di esito positivo della mediazione, **le sanzioni amministrative si applicavano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge**. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicavano sanzioni e interessi.

Erano **esclusi** dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea, ovvero sia i tributi armonizzati, quali Iva all'importazione, dazi doganali e accise di cui all'art. 2, § 1, lett. a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014 (a norma dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992, co. 1-bis).

## 4. La conciliazione giudiziale

La **conciliazione giudiziale** è uno **strumento deflattivo del contenzioso** che si colloca nella fase processuale.

Si sostanzia in un accordo fra le parti del processo (contribuente ed ente impositore, Agenzia delle entrate e riscossione, Comune ecc.) e ha come effetto la riduzione delle sanzioni (40% in sede di primo grado, 50% in appello e 60% in sede di Cassazione).

L'istituto è disciplinato agli artt. 48, 48-bis, 48-bis.1 e 48-ter del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così come sensibilmente modificati dalla riforma di cui alla l. 30 agosto 2022, n. 130. In linea generale, la conciliazione giudiziale è un accordo, che le parti possono concludere fino a quando la causa *passa in decisione*, ovvero sino a quando si chiude l'udienza e prima che si giunga alla composizione della lite, tramite l'intervento del giudice.

Differentemente dalla definizione con mediazione, la procedura si perfeziona con il raggiungimento dell'accordo e non con il pagamento di quanto pattuito.

Ciò significa che, se al perfezionamento della conciliazione, non seguisse il versamento, l'accordo rimane in ogni caso valido, ma è prevista l'irrogazione di sanzioni pari al 45% sul residuo dovuto a titolo di tributo (art. 15-ter, d.p.r. n. 602/73).

Nell'accordo sono indicate le somme dovute, i termini e le modalità di pagamento.

Per espressa previsione normativa, il versamento di quanto pattuito deve effettuarsi entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di conciliazione, in una unica soluzione o in forma rateizzata.

L'obiettivo si tale strumento deflattivo è evidente: ridurre il numero dei giudizi pendenti, con la partecipazione diretta del contribuente.

In tale ottica, negli ultimi anni, l'istituto della conciliazione giudiziale è stato oggetto di diversi interventi "correttivi" da parte del Legislatore, finalizzati a garantire un significativo ampliamento dell'operatività dell'istituto che, a oggi, trova applicazione con riferimento a qualsivoglia atto impositivo, avente a oggetto tutte le imposte, indipendentemente dal valore.

Per effetto della recente riforma fiscale, oltre a conciliare le controversie in primo e in secondo grado, come previsto dal d.lgs. n. 156 del 2015, è possibile fruire dell'istituto anche nel corso del procedimento innanzi alla Corte di Cassazione, limitatamente ai ricorsi notificati a partire dal 5 gennaio 2024.

La conciliazione può avvenire fuori udienza (§ 4.1.) o in udienza (§ 4.2.) o può essere proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria (§ 4.3.).

#### ► **4.1. La conciliazione giudiziale fuori udienza (art. 48)**

Nella **conciliazione fuori udienza**, le interlocuzioni fra contribuente e l'amministrazione finanziaria, avvengono fuori dalla sede giurisdizionale.

L'accordo, totale o parziale, deve essere sottoscritto dalle parti e depositato presso la segreteria della Corte, presso cui è pendente la lite.

Nel caso in cui l'accordo intervenga nel momento in cui è fissata la data di trattazione, il giudice, verificata la sussistenza delle condizioni di legittimità, pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere.

Se l'accordo conciliativo è parziale, il giudice dichiara, con ordinanza, la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. Se la data della trattazione del merito non è fissata, il presidente di sezione provvede con decreto alla dichiarazione della cessata materia del contendere.

#### ► **4.2. La conciliazione giudiziale in udienza (art. 48-bis)**

L'accordo di **conciliazione** fra Fisco e contribuente può raggiungersi anche in udienza.

In tal caso, ciascuna parte in giudizio, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza,

All'udienza il giudice, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

La conciliazione si ritiene conclusa con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le

somme dovute, i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

#### ► **4.3. Conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria (art. 48-bis.1)**

Per le controversie soggette a reclamo, ai sensi dell'articolo 17-bis, d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, la Corte, ove possibile, può formulare alle parti una **proposta conciliativa**, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali.

La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza: nel primo caso è comunicata alle parti non comparse con la fissazione di una nuova udienza; nel secondo è comunicata a tutte le parti.

La causa, se richiesto da una delle parti, può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricsuzione o astensione del giudice.

#### ► **4.4. Spese processuali**

Le spese processuali, relative al giudizio conciliato si liquidano secondo compensazione, salvo diversa pattuizione contenuta nell'accordo conciliativo.

Le medesime spese, nel caso in cui una delle parti, senza giustificato motivo, rifiuti l'accordo conciliativo, proposto dall'altra parte o formulato dal giudice, sono maggiorate fino al 50% *ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata* (art. 15 co. 2-octies del d.lgs. 546/92, introdotto dalla l. n. 130/2022).

## **5. L'acquiescenza**

L'**acquiescenza** è l'accettazione da parte del contribuente dell'atto notificato dall'amministrazione finanziaria, contenente la pretesa impositiva e, conseguentemente, la rinuncia ad avvalersi di mezzi di impugnazione.

L'accettazione deve essere integrale e ciò significa che il contribuente, che presti acquiescenza a un atto autoritativo, rinuncia a impugnare l'atto impositivo (avviso di accertamento o di liquidazione) entro il termine previsto per la presentazione del ricorso (60 giorni dalla notifica) e a formulare istanza di accertamento con adesione.

La rinuncia alla impugnativa non presuppone un atto espresso, potendosi concretizzare in un mero comportamento omissivo e nel conseguente versamento degli importi dovuti.

In presenza dei presupposti *ex lege* previsti per l'accesso all'istituto dell'acquiescenza, il contribuente matura il diritto alla definizione della lite, non potendo l'Ufficio negare tale facoltà.

La disciplina dell'istituto deflattivo dell'acquiescenza è contenuta essenzialmente nell'art. 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

#### ► **5.1. Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione**

L'acquiescenza è ammessa per gli avvisi di accertamento, relativi a imposte dirette, quali imposte sui redditi (IRPEF, IRES), IVA, IRAP, imposte sostitutive sulla rivalutazione dei beni delle imprese e imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione, nonché per specifiche imposte indirette (imposta di registro, imposta ipotecaria e catastali, Invim ordinaria e decennale, imposta sostitutiva dell'Invim, imposta sostitutiva sulle operazioni di credito imposta erariale di trascrizione e addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione, imposta provinciale sull'immatricolazione di nuovi veicoli).

I tributi locali non sono ricompresi nel novero degli atti per i quali è possibile prestare acquiescenza,

ma nella maggior parte dei casi, è prevista dalla disciplina *ad hoc* del tributo.

Particolarmente ampio è l'ambito soggettivo di applicazione dell'acquiescenza ammessa per le persone fisiche, le società di persone, le associazioni professionali, le società di capitali, gli enti e i sostituti d'imposta.

### ► 5.2. Vantaggi dell'acquiescenza

L'istituto deflattivo della acquiescenza consente al contribuente di ottenere una significativa riduzione delle sanzioni irrogate che, ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia a impugnare l'atto impositivo e a formulare istanza di accertamento con adesione.

La misura delle sanzioni non può essere inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, relative a ciascun tributo.

### ► 5.3. Perfezionamento dell'acquiescenza

Ai fini del perfezionamento della procedura prevista per prestare acquiescenza, il contribuente è tenuto a **pagare**, entro il termine per la proposizione del ricorso avverso l'atto impositivo, le somme complessivamente dovute e liquidate nello stesso atto, comprensive delle sanzioni, ancorché in misura ridotta, tramite modello F24 con possibilità di compensazione.

Il versamento degli importi richiesti a titolo di imposte, interessi e sanzioni può essere effettuato in una unica soluzione o in forma dilazionata senza la prestazione di alcuna garanzia, entro il termine per la proposizione del ricorso.

### ► 5.4. Acquiescenza parziale e acquiescenza delle sanzioni amministrative

Sebbene il dettato normativo dell'art. 15, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, preveda espressamente che, ai fini dell'acquiescenza, il contribuente debba "*rinuncia[re] ad impugnare l'avviso di accertamento*" e deve pagare "*le somme complessivamente dovute*", la giurisprudenza è oggi concorde nel ritenere che sia possibile per il contribuente definire solo alcuni rilievi e/o alcune imposte e ricorrere per i restanti importi.

L'art. 17, co. 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede un'ulteriore forma di acquiescenza, relativa alle **sole sanzioni amministrative**, che consente al contribuente di definire in via agevolata le sanzioni irrogate, con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione e comunque non inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine stabilito per la proposizione del ricorso.

In tale ipotesi di acquiescenza, il contribuente mantiene la possibilità di impugnare l'avviso, per contestare le maggiori imposte accertate dall'ufficio.

## 6. L'autotutela tributaria

L'**autotutela** è uno strumento deflattivo del contenzioso, che consente all'amministrazione finanziaria di annullare d'ufficio gli atti illegittimi, revocando gli atti impositivi infondati.

Il potere di autotutela è esercitato dallo stesso ufficio, che ha emanato l'atto e, in caso di inerzia, dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e della riscossione competente.

Il potere di iniziativa è attribuito al contribuente, che può sollecitare l'amministrazione a un nuovo esame dell'atto impositivo (art. 7, co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente) e all'Agenzia che può d'ufficio, disporre l'annullamento integrale o parziale dell'atto emesso.

L'istituto dell'autotutela è stato disciplinato in modo organico dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, le cui modifiche sono entrate in vigore dallo scorso 18 gennaio 2024.

Il legislatore ha previsto due procedure distinte a seconda del carattere **obbligatorio** (art. 10-*quater* della l. 27 luglio 2000, n. 212/2000) o **facoltativo** dell'autotutela (art. 10-*quinq*ues della l. 27 luglio 2000, n. 212).

► **6.1. Autotutela obbligatoria**

Il nuovo art. 10-*quater* della l. 27 luglio 2000, n. 212 disciplina le ipotesi di **autotutela obbligatoria**. Si tratta di un istituto deflattivo, che non presuppone istanza di parte.

In particolare, è previsto che l'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza (art. 10-*quater* comma 2, l. 27 luglio 2000, n. 212).

Tale obbligo non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

► **6.2. Autotutela facoltativa**

L'**autotutela facoltativa** può essere esercitata anche senza istanza di parte, in pendenza di giudizio e con riferimento ad atti ormai definitivi, "*in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione*" (art. 10-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente).

In tal caso, l'amministrazione può annullare in autotutela qualsivoglia atto impositivo che, a seguito di riesame, ritenga illegittimo o infondato – sia un atto pendente in giudizio sia un atto ormai definitivo – al di fuori dei motivi tassativamente previsti dal precedente art. 10-*quater*.

L'elemento che differenzia le due forme di autotutela è evidente *ictu oculi*: nell'autotutela facoltativa, l'amministrazione finanziaria ha margini di operatività e discrezionalità più ampi rispetto alle ipotesi di autotutela obbligatoria, fondata essenzialmente su fatti oggettivi e, pertanto, più facilmente riscontrabili e accertabili.

Ciò, tuttavia, non vuol dire che l'amministrazione abbia un potere arbitrario nella decisione in merito all'annullamento dell'atto nei casi di autotutela facoltativa, poiché le valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, sono soggette a valutazione in ordine alla sussistenza di profili di responsabilità di cui all'art. 1, co. 1, della l. 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni.

L'esercizio del potere di annullamento in autotutela non è soggetto a termini decadenziali, atteso che è possibile procedere con autotutela **anche in pendenza di giudizio, allorché l'atto è divenuto definitivo** e anche nel caso in cui sulla controversia sia intervenuta **sentenza passata in giudicato**, purché l'annullamento dell'atto da parte dell'Ufficio si basi su motivi diversi da quelli su cui è intervenuto il giudicato.

Nel caso in cui il contribuente presenti istanza di annullamento in autotutela durante la pendenza del termine di sessanta giorni a sua disposizione per presentare ricorso avverso l'atto impositivo, l'eventuale presentazione dell'istanza in autotutela **non sospende i termini per l'impugnazione dell'atto** viziato.

Ciò in ragione della natura di atto amministrativo di qualsivoglia provvedimento emesso dall'amministrazione finanziaria.

Con la riforma del processo tributario, di cui al **D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220** in materia di contenzioso tributario, in attuazione della legge delega del 9 agosto 2023, n. 111, è stata introdotta la possibilità di impugnare il rifiuto di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-*quater* l. 27 luglio 2000, n. 212 (casi di autotutela obbligatoria).

Per completezza si precisa che, se l'annullamento avviene nella fase della riscossione, si utilizza la più appropriata definizione di sgravio degli importi.

### ► 6.3. La definizione delle liti pendenti

La l. 29 dicembre 2022, n. 197 ha introdotto una ulteriore misura deflattiva del contenzioso che consentiva di definire, oltretutto chiudere, le liti fiscali pendenti (in ogni stato e grado del giudizio (compreso il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione al 1° gennaio 2023) in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Il chiaro riferimento normativo alla pendenza della lite fiscale comporta l'esclusione della definizione per le controversie in relazione alle quali si sia formato il giudicato.

Non potevano essere definite le liti aventi a oggetto atti di recupero di aiuti di Stato e su risorse proprie dell'Unione europea e IVA all'importazione.

Ai fini della definizione delle liti pendenti, in caso di soccombenza dell'amministrazione finanziaria, occorre versare il:

- 40% del valore della controversia;
- 15% del valore della controversia
- 5% del valore della controversia se il giudizio pende innanzi alla Corte di Cassazione (soccombenza in primo e secondo grado).

In caso in cui, l'Agenzia delle Entrate fosse risultata vincente nel primo grado di giudizio o nell'unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023 o ancora nelle ipotesi in cui il contribuente abbia notificato il ricorso in tale data e l'Agenzia non si fosse ancora costituita in giudizio mediante il deposito o la trasmissione del ricorso stesso alla segreteria della Corte di Giustizia tributaria di primo grado, ai sensi dell'art. 22, co. 1, d.lgs. 546/1992, per definire era necessario versare un importo pari al 100% del valore della controversia.

Con i d.l. 30 marzo 2023, n. 34 e d.l. 4 maggio 2023, n. 48, al fine di permettere un più ampio utilizzo dello strumento, sono stati prorogati i termini entro i quali presentare le domande ed effettuare i pagamenti.

In particolare, il contribuente poteva presentare domanda di definizione agevolata **entro il 30 settembre 2023** (e non più entro il 30 giugno). È stato di conseguenza prorogato anche il termine per pagare gli importi dovuti, anche nel caso di rateizzazione, con la conseguenza che la prima rata dovrà essere versata entro il 30 settembre 2023.

Ne consegue a cascata la proroga anche delle date per il versamento delle altre rate secondo il seguente piano: le rate successive alla prima (al massimo venti) andranno pagate il 31 ottobre 2023, il 20 dicembre 2023 e le successive il 31 marzo, il 30 giugno, il 30 settembre e il 20 dicembre di ciascun anno.

## 7. Definizione agevolata delle liti fiscali dei carichi fiscali pendenti

Unitamente agli istituti deflattivi del contenzioso, negli ultimi anni, sono state introdotte e modificate altre misure che, seppur non inquadrabili come strumenti deflattivi del contenzioso in senso stretto, condividono con questi istituti la finalità di addivenire a una estinzione concordata dei debiti affidati all'agente della riscossione (definizione agevolata e rottamazione) o a importanti riduzioni di carichi pendenti (ravvedimento speciale) o l'annullamento automatico del debito (stralcio dei debiti fino a € 1000).

Comune denominatore ed elemento caratterizzate degli strumenti deflattivi del contenzioso, e delle misure di definizione dei carichi fiscali pendenti, è la promozione di varie forme di contraddittorio fra Fisco (Agenzia delle Entrate e della riscossione territorialmente competente e contribuente), generalmente attivabili da entrambe le parti.

La legge di bilancio 2023 (l. 29 dicembre 2022, n. 197) ha previsto diverse misure (definite come di "tregua fiscale"), finalizzate a estinguere i debiti iscritti a ruolo, ancora pendenti, alcune delle quali non più esperibili.

### ► 7.1. La c.d. Rottamazione-quater

La legge di bilancio 2023 ha introdotto una nuova definizione agevolata per i debiti riportati nei carichi affidati all'Agente della riscossione a partire dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, anche se

ricompresi in precedenti misure agevolative di cui si è determinata l'inefficacia.

Si tratta di una procedura agevolativa, comunemente nota come **rottamazione-quater**, che consentiva al contribuente, di estinguere i debiti iscritti a ruolo senza corrispondere le somme affidate all'Agente della riscossione a titolo di interessi e sanzioni, interessi di mora nonché il c.d. aggio.

Per aderire alla definizione agevolata, il contribuente era tenuto a presentare entro il 30 giugno 2023, in via telematica, una dichiarazione di adesione, nel rispetto delle modalità pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Il perfezionamento della procedura per la definizione dei carichi in essere era subordinato al pagamento degli importi dovuti entro il 31 ottobre 2023, se in una unica soluzione, o in caso di pagamento rateale di massimo 18 rate, entro il termine ultimo del 15 marzo 2024 per le prime due rate, (il termine originario era stato fissato al 31 ottobre e il 30 novembre 2023, rispettivamente per la prima e seconda rata). Le restanti 16 rate devono essere ripartite nei successivi quattro anni, e devono essere saldate il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal periodo di imposta 2024.

In caso di pagamento rateizzato, gli interessi al 2% annuo sono dovuti **a decorrere dal 1° novembre 2023** (e non più dal 1° agosto 2023).

La manifestazione della volontà di procedere alla definizione dovrà essere resa **entro il 30 giugno 2023** (e non più entro il 30 aprile 2023).

La comunicazione da parte dell'agente della riscossione delle somme dovute potrà avvenire entro il **30 settembre 2023** (e non più entro il 30 giugno).

### ► 7.2. Il Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie

La l. 29 dicembre 2022, n. 197, all'art. 1, commi 174 ss. ha introdotto anche la misura del **ravvedimento speciale delle violazioni tributarie**, che consentiva al contribuente di regolarizzare le violazioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi annuali, relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e agli esercizi precedenti, a condizione che tali dichiarazioni siano state validamente presentate. Era possibile regolarizzare le irregolarità emerse dal controllo automatizzato delle dichiarazioni e le irregolarità formali.

Si tratta di una tipologia specifica di ravvedimento operoso circoscritta alle violazioni riguardanti le dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, connesse nell'applicazione della legge fiscale.

Sono previste specifiche cause ostative al ricorso allo strumento del ravvedimento speciale, ovvero sia la notifica dell'atto impositivo o della comunicazione bonaria.

Il ravvedimento speciale si differenziava dal ravvedimento ordinario, di cui all'art. 13, d.lgs. 472/97, poiché prevede un termine specifico per il pagamento (originariamente fissato al 31 marzo 2023 poi posticipato al 30 settembre 2023 dal d.l. n. 34/2023, con riferimento alla della prima rata (o di tutte le somme) e dall'applicazione di una riduzione unica delle sanzioni, pari a 1/18 del minimo, indipendentemente dal momento in cui si procede con la regolarizzazione (il ravvedimento operoso ordinario prevede un progressivo aumento delle sanzioni applicabili, man mano che ci si allontana dal termine ultimo di pagamento).

### ► 7.3. Stralcio

La legge di bilancio 2023 (l. 29 dicembre 2022, n. 197, art. art. 1, commi 222-230) ha previsto una specifica misura di definizione delle pendenze tributarie, al 31 marzo 2023, mediante la **cancellazione automatica** dei debiti tributari, affidati all'Agente della riscossione dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, di importo residuo fino a 1.000 euro, con conseguente sospensione delle attività di riscossione.

L'importo, previsto ai fini dello stralcio, deve essere calcolato tenendo al momento della data di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2024) ed è comprensivo di quota capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

L'importo viene calcolato dalla data di entrata in vigore della Legge ed è comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

La norma stabilisce che, per gli enti creditori diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali

e dagli enti pubblici previdenziali:

- lo "Stralcio" riguarda esclusivamente le sanzioni e gli interessi, compresi gli interessi di mora. Il capitale, le somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e le spese di notifica delle cartelle restano interamente dovuti;
- per quanto riguarda le sanzioni per violazioni del Codice della strada e le altre **sanzioni amministrative**, (diverse dalle sanzioni irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali), lo "Stralcio" si applica limitatamente agli interessi, comunque denominati, e non annulla le sanzioni e le somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

La Legge prevede, inoltre, che gli enti creditori, diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, possano stabilire di non applicare lo "Stralcio" (c.d. annullamento parziale) e, conseguentemente, di non procedere con l'annullamento automatico previsto, adottando uno specifico provvedimento e comunicandolo all'Agente della riscossione entro il 31 gennaio 2023.

Dalla data di entrata in vigore della Legge e fino alla data dell'effettivo annullamento, stabilito dalla norma al 31 marzo 2023, è sospesa la riscossione dei debiti ricompresi nell'ambito applicativo dello "stralcio" compresi quelli iscritti a ruolo da enti creditori diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali.

Si precisa, infine, che la misura relativa allo "Stralcio" fino a 1000 euro non trovava applicazione per le seguenti tipologie di carichi affidati all'Agente della riscossione:

- recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;

debiti relativi alle "*risorse proprie tradizionali*" dell'Unione Europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.

## Capitolo 3

# Le disposizioni comuni e le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni tributarie)

### SOMMARIO:

**1. Sanzioni tributarie.** Le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni Tributarie) - **1.1.** La riforma del sistema sanzionatorio tributario. Il Decreto sanzioni del 2024 approvato in attuazione della Legge delega l. n. 11 del 2023. - **1.1.1.** Le novità relative agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali: il *ne bis in idem*, la compensazione e i rapporti tra processo penale e processo tributario. - **1.1.2.** Le novità relative alle sanzioni penali: la sopravvenuta impossibilità di pagare il tributo e il rilievo penale delle definizioni amministrative e giudiziarie. - **1.1.3.** Le novità relative alle sanzioni amministrative: proporzionalità, recidiva, concorso e continuazione. - **2.** Principi generali in tema di sanzioni: legalità, *favor rei*, personalità, e i loro corollari - **2.1.** Le cause di non punibilità - **2.2.** Concorso di persone - **2.3.** Determinazione delle sanzioni: proporzionalità - **2.4.** Attribuzione delle sanzioni - **2.4.1** Autore mediato - **2.4.2.** Società di capitali ed enti con personalità giuridica - **2.5.** Intramissibilità della sanzione agli eredi - **3.** Concorso di norme e il relativo trattamento sanzionatorio: cumulo materiale e giuridico - **3.1.** Determinazione della sanzione unica - **3.2.** Novità del Decreto sanzioni - **4.** Ravvedimento operoso: premessa - **4.1.** Ravvedimento: procedimento e riduzioni - **5.** Procedimento di contestazione e irrogazione delle sanzioni - **5.1.** Estinzione dell'illecito tributario - **6.** Le singole sanzioni amministrative tributarie - **7.** Le pene accessorie (art. 12) - **7.1.** Sequestro e confisca (art. 12 *bis*) - **7.2.** Confisca per casi particolari (art. 12 *ter*) - **7.3.** Le cause di non punibilità (art. 13) - **7.4.** Circostanze del reato (art. 13-*bis* e 14) - **7.5.** La prescrizione dei reati tributari - **7.6.** Reati tributari e responsabilità degli enti

## 1. Sanzioni tributarie. Le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni Tributarie)

Le **sanzioni tributarie** rappresentano la reazione dell'ordinamento alla trasgressione di norme tributarie. Il comportamento, contrario alle norme di legge, si definisce illecito. In ragione della norma lesa (tributaria, civile, amministrativa e penale) l'illecito si qualifica ed è regolamentato dalla relativa disciplina.

L'attività sanzionatoria è espressione del **potere punitivo** esercitato dall'amministrazione finanziaria a seguito della violazione di una norma tributaria, sostanziale o formale, da parte del contribuente, che **leda l'interesse fiscale**, o perché si realizza evasione d'imposta ovvero perché si ostacola l'esercizio del potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. In assenza di una simile lesione, la violazione è meramente formale (art. 10, co. 3, l. 27 luglio 2000, n. 212). Le violazioni della norma tributaria possono essere, infatti, di tre diversi tipi:

- i. **violazioni sostanziali**, a cui segue il mancato pagamento di un tributo dovuto;
- ii. **violazioni formali** che, pur non realizzando evasione, sono comunque un ostacolo al corretto esercizio del potere di controllo (ad esempio, tardiva fatturazione);
- iii. **violazioni meramente formali**, che non impattano né in termini di evasione, né di ostacolo all'attività finanziaria.

Solo le prime due rilevano ai fini sanzionatori e poiché il sistema sanzionatorio tributario è ispirato, tra gli altri, al **principio di offensività**, la qualificazione delle violazioni in sostanziale, formale e meramente formale deve essere effettuata dall'amministrazione finanziaria **in concreto e a posteriori** (e non in astratto e *a priori*, sulla sola base delle caratteristiche proprie del fatto illecito), valutando caso per caso se gli illeciti commessi abbiano determinato un danno in termini di minor gettito ovvero di corretto svolgimento dell'azione di controllo.

L'esercizio del potere punitivo (e la successiva comminazione delle sanzioni) intende garantire l'effettività delle norme tributarie, nell'ottica di incentivare il tempestivo adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente.

Le sanzioni tributarie possono essere di due tipi a seconda della gravità della condotta da sanzionare:

- **amministrative**, se il legislatore prevede che la violazione tributaria costituisca mero illecito amministrativo punibile con **sanzioni pecuniarie** e con **sanzioni accessorie** (d.lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473);
- **penali** (solo per talune fattispecie impositive), se il legislatore prevede che alcuni illeciti abbiano carattere penale e debbano essere puniti con le sanzioni della **reclusione** o dell'**arresto** e della **multa** o dell'**ammenda** (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

Il sistema sanzionatorio è stato interessato nell'ultimo anno da un'importante revisione con la Riforma Fiscale di cui al **D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (cd. Decreto sanzioni)**, anche se qualche intervento era stato registrato anche prima, nell'ambito delle altre Ri-forme, con il **D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209**, con il **D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13** e con il **D.l. 29 marzo 2024, n. 39 (convertito con modificazioni dalla L. 23 maggio 2024, n. 67)**.

A chiusura di tali riforme deve essere richiamata quella di cui al **D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173**, con il quale, con previsioni che **entreranno in vigore a far corso dal 1° gennaio 2026**, è stato **elaborato il Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali**, redatto in base alle disposizioni previste dall'**art. 21, comma 1, della L. 111/2023** (Delega al Governo per la riforma fiscale), in base al quale il Governo era stato delegato ad adottare **uno o più decreti legislativi**, secondo la procedura di cui all'art. 1, per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la **redazione di testi unici**.

Come si legge dal sito ufficiale del Governo, tale decreto legislativo rappresenta un intervento organico mirato a **consolidare** e a **semplificare le norme sanzionatorie**, attraverso un sistema omogeneo per le violazioni tributarie. L'obiettivo fondamentale di questa riforma è quello di **incrementare la trasparenza e la prevedibilità delle sanzioni; così facendo si agevola la loro eventuale applicazione e si riduce l'incertezza interpretativa delle norme di riferimento**, facilitando la gestione dei controlli per l'amministrazione tributaria e la comprensione del sistema sanzionatorio per i contribuenti.

Sulla base di tali principi e criteri direttivi, sono state **riordinate, in un unico corpus normativo, le disposizioni legislative vigenti in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali**, con un intervento di carattere **compilativo** con il quale **le disposizioni vigenti sono inserite nel testo unico senza modificarne la formulazione**. È stata, inoltre, disposta l'abrogazione espressa delle disposizioni da ritenersi superate o incompatibili.

Tale Testo unico si compone di **102 articoli**, è suddiviso in **3 Parti** e **8 Titoli** e riunisce tutte le principali norme sanzionatorie, comprendendo:

- **Principi generali e disposizioni sanzionatorie** contenuti nei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, che regolano le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e la riscossione;
- **leggi d'imposta in vari ambiti**: norme su imposte di registro, ipotecarie, catastali, successioni, donazioni, bollo, concessione governativa, assicurazioni private, contratti vitalizi, imposta sugli intrattenimenti e canone Rai;
- **disposizioni penali tributarie**: raccolta di norme e reati fiscali, incluse le disposizioni del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, che disciplinano i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

In particolare, il testo unico ha recepito le seguenti disposizioni:

- Regio decreto – legge del 21 febbraio 1938, n. 246 – **Disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni** (Articolo 19);

- Decreto legislativo Capo provvisorio dello Stato 7 novembre 1947, n. 1559 – **Di-sposizioni penali in materia fiscale** (Articoli da 1 a 4);
- **Decreto Legislativo** del Capo Provvisorio dello Stato **31 dicembre 1947, n. 1542** (Articolo 3);
- Legge 29 ottobre 1961, n. 1216 – **Nuove disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private** e di contratti vitalizi (articoli 24 e 26);
- D.P.R. n. 640 del 1972 – **Imposta sugli spettacoli** (Articoli 32, 33, 36 e 37);
- D.P.R. n. 641 del 1972 – Disciplina delle **tassee sulle concessioni governative** (Articolo 9);
- D.P.R. n. 642 del 1972 – Disciplina dell'**imposta di bollo** (Articoli 24, 25, 26 e 27);
- D.P.R. n. 605 del 1973 – Disposizioni relative all'**anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti** (Articoli 13 e 14);
- D.P.R. n. 627 del 1978 – **Norme integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto**, in attuazione della delega prevista dall'art. 7 della L. 10 maggio 1976, n. 249, riguardante l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti (Articoli 7 e 8);
- Legge 26 gennaio 1983, n. 18 – **Obbligo da parte di determinate categorie di contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto di rilasciare uno scontrino fi-scale mediante l'uso di speciali registratori di cassa** (Articolo 2, ottavo comma);
- D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – **Testo Unico delle disposizioni in materia di imposta di registro** (Articoli 69, 71, 72, 73, 74);
- **Decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167**, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 – Rilevazione a fini fiscali di taluni **trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori** (Articoli 5 e 5--septies);
- **Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346** – Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'**imposta sulle successioni e donazioni** (Articoli 50, 51, 53 e 54);
- **Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347** – Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti le **imposte ipotecaria e catastale** (Articolo 9);
- **Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241** – Norme di **semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto**, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni (Articoli 7--bis e 39);
- **Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471** – **Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi**, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- **Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472** – Disposizioni generali in materia di **sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie**, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Articoli da 1 a 18, 20, 21 e da 23 a 26);
- **Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 473** – **Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti**, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- **Decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74** – Nuova disciplina dei reati in materia di **imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205;
- **Decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269**, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Disposizioni urgenti per favorire lo **sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici** (Articolo 7);
- **Decreto-legge 6 dicembre, n. 201** – **Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici** (Articolo 11, c. 1).

Stante l'entrata in vigore del Testo unico solo a far corso dal 2026, nel presente capitolo si seguirà la numerazione degli articoli così come contenuti nelle fonti normative ancora in vigore.

► **1.1. La riforma del sistema sanzionatorio tributario. Il Decreto sanzioni del 2024 approvato in attuazione della Legge delega l. n. 11 del 2023.**

I principali riferimenti normativi, in tema di sanzioni tributarie si rinvencono nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di redditi, IVA e IRAP e nel gemello d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, in materia di imposta di registro e le altre imposte indirette.

Un riordino della disciplina delle sanzioni tributarie, amministrative e penali, è attuato dal recente **Decreto legislativo del 2024**, approvato in attuazione dell'**art. 20, L. 9 agosto 2023, n. 11**, con cui il Governo è stato delegato alla 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.

Di seguito, i **principali criteri direttivi** che il legislatore delegato ha espresso e le principali novità con cui il **Decreto sanzioni 2024** ne ha dato attuazione.

► **1.1.1. Le novità relative agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali: il *ne bis in idem*, la compensazione e i rapporti tra processo penale e processo tributario.**

Quanto agli **aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali**, la l. n. 11 del 2023 ha indicato, tra gli altri, i seguenti principi direttivi:

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. **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;
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.

Al riguardo l'**art. 1, lett. m del Decreto Sanzioni 2024**, introduce l'art. 21 *bis*, d. lsg. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "*Efficacia delle sentenze penali nel procedimento tributario e nel processo di Cassazione*", in forza del quale 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. Il successivo art. 21 *ter*, sempre introdotto dall'**art. 1, lett. m del Decreto Sanzioni 2024** e rubricato "*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative*", introduce poi un meccanismo di compensazione, che integra i sistemi sanzionatori, imponendo al giudice e all'autorità amministrativa di tener conto, all'atto dell'irrogazione della sanzione, di quella già eventualmente irrogata (anche quale sanzione per l'illecito dipendente da reato ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231), che verrà dunque considerata ai fini della corrispondente riduzione.

Le indicate novità introducono espressamente nel sistema sanzionatorio tributario il divieto del *bis in idem* sostanziale in linea con la giurisprudenza della Corte EDU, al riguardo intervenuta a più riprese, in particolare con sentenze *15 novembre 2016 (AeB c. Norvegia)* e *18 maggio 2017 (J c. Islanda)*.

Nella stessa prospettiva, sono modificati:

- l'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, con l'inserimento di un comma 3 *quater* che prevede la comunicazione circa l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero all'Agenzia delle entrate;
- l'art. 32, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria;

- l'art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, cui è aggiunto un comma secondo cui l'Agenzia delle entrate, che riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3 *quater*, d. lgs. 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo anche al competente Comando della Guardia.

Quanto alle **compensazioni**, l'art. 1, comma 5, del **Decreto Sanzioni 2024**, introduce dopo l'articolo 28 *quinquies*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'art. 28 *sexies* in forza del quale i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati a seguito di comunicazione di irregolarità, ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente 29 settembre 1973, n. 600, entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 (comma 1). Il comma 2, nel ribadire quanto già stabilito nella norma di delega a proposito del limite della compensazione, stabilisce che l'importo dei crediti compensabili non può essere superiore all'importo dell'imposta a debito che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima.

► **1.1.2. Le novità relative alle sanzioni penali: la sopravvenuta impossibilità di pagare il tributo e il rilievo penale delle definizioni amministrative e giudiziarie.**

Quanto alle **sanzioni penali**, i principali criteri direttivi attengono al riconoscimento di uno specifico rilievo:

- 1) all'ipotesi di **sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo**, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso;
- 2) alle **definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria** ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

Al riguardo **art. 1, lett. f, n. 3** del **Decreto Sanzioni 2024** introduce nel corpo dell'art. 13, d. lsg.10 marzo 2000, n. 74, un nuovo comma 3 *bis* in forza del quale i reati di riscossione (art. 10 *bis* e 10 *ter*, d. lsg.10 marzo 2000, n. 74) *non sono punibili quando il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Il giudice deve tenere conto: della condizione di crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei clienti, o del mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e la non esperibilità di misure idonee a fronteggiare la crisi.*

È inoltre introdotto, nel corpo dello stesso art. 13, d.lsg.10 marzo 2000, n. 74, un comma 3 *ter* che, ai fini della valutazione della non punibilità per particolare tenuità ai sensi dell'articolo 131-*bis* c.p., prevede la valorizzazione di quattro indici:

- i) l'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità;
- ii) l'estinzione dell'obbligazione tributaria oggetto di rateizzazione;
- iii) l'entità del debito residuo rispetto all'imposta evasa;
- iv) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14.

Con riguardo all'impatto nella valutazione della rilevanza penale del fatto di definizioni raggiunte in sede amministrativa, **art. 1, lett. g**, nel sostituire il comma 1 dell'art. 13 bis, d. lsg.10 marzo 2000, n. 74, prevede che le pene stabilite sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. È inoltre previsto un meccanismo di sospensione del processo nel caso in cui sia in corso la rateizzazione del debito.

► **1.1.3. Le novità relative alle sanzioni amministrative: proporzionalità, recidiva, concorso e continuazione.**

Quanto, infine, alle **sanzioni amministrative**, il citato art. 20, fa riferimento:

- 1) al rafforzamento del **principio di proporzionalità**, con l'obiettivo di attenuarne il carico e di ricondurlo ai livelli esistenti in altri Stati europei;
- 2) all'**effettiva applicazione delle sanzioni**, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni;
- 3) all'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) alla revisione della disciplina del **concorso formale e materiale** e della **continuazione**, onde renderla coerente con il principio di proporzionalità.

Si darà atto nei paragrafi successivi delle innovazioni che il **Decreto Sanzioni 2024** ha introdotto in attuazione dei suddetti principi direttivi.

**2. Principi generali in tema di sanzioni: legalità, favor rei, personalità, e i loro corollari**

Il sistema sanzionatorio amministrativo si rifà, per ciò che attiene ai principi generali, al modello sanzionatorio penale.

Tra i principi generali si ricorda il **principio di legalità** (art. 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ispirato all'art. 25 Cost.), da cui discendono i corollari:

- della **riserva assoluta di legge** (le sanzioni possono essere disposte solo dalla legge);
- della **tassatività dei fatti illeciti** (questi ultimi devono essere previsti in maniera precisa e puntuale dal legislatore);
- del **divieto di analogia** (non sono ammesse estensioni analogiche);
- dell'**irretroattività**, in base al quale nessuno può essere sottoposto a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima del fatto commesso.
- Dal principio del *favor rei* discendono i seguenti corollari di:
- **retroattività dell'abrogazione dell'illecito**, in base alla quale l'abrogazione di un illecito retroagisce rendendo lecite anche quelle condotte tenute quando la norma sanzionatoria era vigente *ratione temporis*; non è ammessa, però, la ripetizione di quanto già versato;
- **retroattività della norma più favorevole**, in base alla quale la norma che prevede un trattamento sanzionatorio più favorevole della precedente retroagisce applicandosi anche a quelle condotte tenute nella vigenza della "vecchia" normativa; tale retroattività, però, non intacca il provvedimento di irrogazione anteriormente emesso e divenuto definitivo;
- **irretroattività della norma più sfavorevole**, in base alla quale se interviene una norma che prevede un trattamento sanzionatorio più gravoso la stessa si applicherà solo ai fatti commessi dal momento della sua entrata in vigore; per i fatti passati si applicherà la "vecchia" normativa più favorevole.

La giurisprudenza è concorde nel ritenere che il principio del *favor rei* possa essere applicato anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il principio del *favor rei* e, in particolare, il corollario della retroattività della norma più favorevole, possono essere espressamente derogati dal Legislatore. Proprio con la riforma delle sanzioni nell'ambito della Riforma Fiscale, è stata prevista l'impossibilità di applicare le nuove norme (che spesso prevedono sanzioni di maggior favore) retroattivamente, derogando così all'art. 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Il **Decreto Legislativo Sanzioni 2024**, in particolare, ha espressamente previsto che le nuove norme in materia di sanzioni amministrative si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Ulteriore fondamentale principio di origine penalistica è il **principio di personalità** (art. 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), in base al quale la responsabilità da sanzione è strettamente personale, con la conseguenza che:

- i. in caso di violazione commessa da più persone si prevede la punibilità in concorso di queste (vedi *infra* par. 2.2.);
- ii. l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

L'art. 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 richiama, altresì, il **principio di imputabilità (e responsabilità) della condotta**, in base al quale non può essere punito chi al momento della condotta non aveva la capacità di intendere e di volere. Il soggetto è punibile per la condotta se è a questo addebitabile a titolo di **colpa o dolo**. Mentre la definizione di colpa è quella generale di cui all'art 43 c.p., quella di dolo è specificata dall'art. 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale specifica che ai fini delle sanzioni tributarie, la condotta è dolosa quando mira a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero ostacolare l'attività amministrativa di accertamento. È specificata, altresì, la **colpa grave**, richiesta in taluni casi, che si manifesta quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili ed è evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari.

Gli elementi costitutivi dell'illecito sono dunque due e devono sussistere:

- **un elemento oggettivo**, cioè una condotta, un comportamento **omissivo o commissivo** in cui si sostanzia l'illecito tributario; e
- **un elemento soggettivo**, in virtù del quale vi deve essere una attribuibilità psicologica della condotta al soggetto agente; essa presuppone, come anticipato, l'**imputabilità** del soggetto (cioè, la sua capacità di intendere e di volere) e consiste nell'esistenza del dolo o della colpa.

### ► 2.1. Le cause di non punibilità

La realizzazione di un illecito (elemento oggettivo) non è sufficiente ai fini dell'irrogazione e applicazione della sanzione amministrativa tributaria, poiché occorre verificare la sussistenza della volontarietà del comportamento quantomeno a titolo di colpa o dolo (elemento soggettivo).

Il sistema applicativo della sanzione è fondato sul principio della condotta, si mutua – ancora una volta di matrice penalistica – la valenza, anche nell'ambito delle sanzioni amministrative, di **cause di non punibilità**.

Si tratta di fatti in presenza dei quali viene meno, per diverse ragioni, la **rimproverabilità del comportamento del trasgressore** e, di conseguenza, la punizione.

Le cause di non punibilità, disciplinate dall'**art. 6 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**, sono:

- **errore di fatto**, in base al quale l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa e, dunque, i, vi è una incolpevole distorta percezione degli elementi costitutivi della fattispecie. L'errore, ai fini della non applicazione della sanzione, deve essere causato da imprudenza, negligenza o imperizia. Esempio di tale errore può essere rappresentato da colui che redige una dichiarazione di successione che ritiene veritiera e completa, ignorando l'esistenza di determinati beni nell'asse ereditario (C.M. 10 luglio 1998, n. 180).
- **obiettiva incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. L'agente non è responsabile se risulta impossibile individuare in modo univoco l'esatta portata della norma giuridica applicabile al caso concreto, perché la disciplina normativa contiene una pluralità di prescrizioni, "oggettivamente" non facilmente interpretabili e non univoche nel contenuto. La giurisprudenza richiede che l'incertezza debba essere oggettiva e riscontrabile dal giudice;
- **fatto di terzo**, quando il contribuente dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi. L'agente non è responsabile a fronte di sottrazione della materia imponibile non a lui addebitabile, perché realizzata ad esempio da professionisti cui si erano affidati. Esempio classico rientrante in tale

casistica è costituito dal comportamento del professionista, che deve aver agito quantomeno a titolo di colpa. Non rientra nell'esimente del fatto di terzo un eventuale inadempimento occasionale.

- **forza maggiore**, in base alla quale un soggetto non è responsabile quando è costretto a compiere l'illecito a causa di un evento esterno imprevisto ed imprevedibile. A tale elemento di tipo oggettivo, la giurisprudenza aggiunge un requisito anche di natura *soggettiva*, consistente nell'obbligo dell'agente di evitare le conseguenze dell'evento esterno imprevisto. La giurisprudenza ha, negli anni, individuato specifiche ipotesi in cui si ravvisa concretamente una causa di forza maggiore, a esempio:
  1. crisi del settore anche dovuta alla pandemia da Covid 19;
  2. crisi di liquidità solo allorquando sia dimostrato di non aver potuto adempiere a causa di un evento imprevedibile e inevitabile;
  3. crollo di edificio dove erano custoditi documenti necessari per l'adempimento di obblighi tributari;
- **inevitabile ignoranza della legge tributaria**, che si determina nel caso in cui il soggetto non avrebbe potuto conoscere le norme applicabili con la normale diligenza. Ipotesi in cui si verifica l'ignoranza scusabile sono a titolo esemplificativo senza pretesa di esaustività:
  1. la difficoltà nella individuazione delle disposizioni normative applicabili al caso concreto, dovute al difetto di esplicite previsioni di legge;
  2. la mancanza o contraddittorietà di informazioni amministrative;
  3. la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi contrastanti;
  4. la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
  5. la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale;
  6. il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
  7. il contrasto tra opinioni dottrinali;
  8. l'adozione di norme di interpretazione autentica o esplicative di norme preesistenti (Cass., sez. civ., 28 luglio 2007, n. 24670, Cass., sez. V, 21 marzo 2008, n. 7765).
- **Rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio**: ai sensi dell'art. 6 co. 1 del d.lgs. n. 472/97, le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili.

Oltre alle ipotesi già richiamate (compresa anche quella di non sanzionabilità della violazione meramente formale), l'art. 10 dello Statuto dei contribuenti prevede che non sono irrogate sanzioni al contribuente che abbia commesso la violazione conformandosi alle indicazioni ed ai pareri dell'amministrazione finanziaria o nel caso in cui il suo comportamento sia stato posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa. Il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** ha previsto una nuova causa di non punibilità per il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'art. 10-sexies, co. 1, lett. a) e b), dello Statuto dei contribuenti (circolari e consulenza giuridica), provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

## ► 2.2. Concorso di persone

Diretta conseguenza del **principio di personalità** – in base al quale la responsabilità da sanzione è strettamente personale – è quello secondo cui, in caso di violazione commessa da più persone, non si applica il modello solidaristico, ma quello del concorso di persone.

Il **concorso di persone**, disciplinato all'art. 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, si verifica quando un unico fatto illecito è compiuto congiuntamente, con azioni o omissioni, da più persone.

Nel caso di concorso di persone è prevista una:

- **regola generale**, in base alla quale quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta; pertanto, ciascuno dovrà versare quanto previsto dalla norma sanzionatoria in maniera indipendente da quella degli altri soggetti (prima parte dell'art. 9);
- **disciplina speciale**, in base alla quale quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso (seconda parte dell'art. 9).

La prima parte dell'art. 9 richiama la normativa penale di cui all'art. 110 c.p., in base al quale è possibile sanzionare più persone tutte le volte che queste commettano un illecito o concorrano nella sua realizzazione. Il concorso può essere (i) **materiale**, nel caso in cui l'agente concorre materialmente alla fattuale realizzazione dell'illecito, o (ii) **morale**, nel caso in cui l'agente con la sua azione fa insorgere o supporta il proposito della realizzazione dell'illecito.

La seconda parte dell'art. 9, invece, descrive un'ipotesi – quella delle **condotte omissive** – nella quale, come rilevato, non si applica il regime del concorso, ma quello della **solidarietà**, con irrogazione di una sola sanzione e non di una sanzione per ogni coobbligato. L'unicità della sanzione negli illeciti omissivi è stata giustificata alla luce del principio di proporzionalità.

### ► 2.3. Determinazione delle sanzioni: proporzionalità

Ai sensi dell'art. 7, commi 1 e 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la **determinazione delle sanzioni** tra gli edittali minimi e massimi, in ossequio al principio di personalità, avviene tenendo in considerazione una serie di fattori, che valorizzano l'effettiva responsabilità del trasgressore, avendo riguardo a:

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 e le condizioni economiche e sociali;  
i precedenti fiscali.

Il *quantum* della sanzione, dunque, deve tenere in considerazione tali parametri, nel rispetto del **principio di proporzionalità della sanzione** – che, secondo la lettura della Corte di Giustizia dell'Unione europea, impone che la sanzione effettivamente irrogata non debba eccedere quanto necessario per garantire l'esatta riscossione dell'imposta – specie nei casi nei quali si intenda comminare la sanzione stessa in misura superiore al minimo edittale.

Nei casi in cui vi sia sproporzione tra violazione commessa e sanzione, questa può essere ridotta sino a ¼ della misura prevista, sia essa proporzionale o fissa.

La norma prosegue, al comma 3, prevedendo che la sanzione è aumentata fino alla metà (con il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, dal 1° settembre 2024, fino al doppio) nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non già definita (**casi di recidiva**). Lo stesso comma 3 specifica che per violazioni della stessa indole si devono intendere 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**. La norma non chiarisce, però, quale sia il momento a partire dal quale può scattare la recidiva: anche se la dottrina sostiene che occorra almeno la constatazione (con PVC) delle violazioni precedenti, posto che questa interrompe il concorso e la continuazione (art. 12, comma 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), la giurisprudenza si è orientata in senso maggiormente favorevole per il contribuente, ritenendo che per giustificare la recidiva sia necessario che la violazione sia stata definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione (Cass. pen. Sez. III, 18 giugno 2020, n. 11831).

Il suddetto comma 3 fa salvo quanto previsto all'art. 7 cit., comma 4, in base al quale nel caso in cui 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 (a partire dal 1° settembre 2024, con il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, la sanzione può essere ridotta a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile).

#### ► 2.4. Attribuzione delle sanzioni

L'individuazione del soggetto a cui sono irrogate le sanzioni non è sempre attività agevole.

Vi possono essere, infatti, ipotesi in cui la violazione della norma tributaria è commessa da un soggetto diverso rispetto al soggetto a cui è effettivamente irrogata la sanzione.

In altri più specifici termini, in tali situazioni si attua una dissociazione fra l'autore materiale dell'illecito e il soggetto a cui è irrogata la sanzione.

##### ► 2.4.1 Autore mediato

Un esempio in cui si attua una dissociazione fra l'autore della violazione tributaria e il soggetto a cui è comminata la sanzione si ravvisa nella fattispecie dell'autore mediato.

L'**autore mediato** è il soggetto che si serve di altro soggetto (autore immediato o materiale) per la commissione di un illecito, esercitando verso quest'ultimo violenza o minaccia o anche inducendolo volontariamente in errore, utilizzando una persona incapace anche in via transitoria.

L'autore mediato è il soggetto a cui è irrogata la sanzione e che, pertanto, ne risponde direttamente.

Affinché si possa procedere con l'applicazione della disciplina dell'autore mediato sono necessari taluni presupposti:

- realizzazione di una **violazione sostanziale**;
- **rapporto qualificato** fra l'autore della violazione e chi ne trae beneficio (rapporto di lavoro dipendente, mandato e rappresentanza legale e negoziale);
- commissione della violazione nell'ambito dell'esercizio delle **funzioni afferenti al rapporto qualificato**).

L'autore mediato è ritenuto soggetto a cui irrogare la sanzione in forza di una presunzione relativa, superabile solo attraverso la prova della sussistenza di una delega di funzioni specifica e puntuale.

##### ► 2.4.2. Società di capitali ed enti con personalità giuridica

Nel caso in cui la violazione di obblighi fiscali sia posta in essere da società o enti con personalità giuridica (spa, sapa, S.r.l., le società cooperative e mutue assicuratrici, i consorzi con attività di rilevanza esterna, le associazioni riconosciute, i comitati riconosciuti e le fondazioni e gli enti pubblici a cui la personalità giuridica sia riconosciuta dalla legge), le sanzioni amministrative, relative al rapporto fiscale, proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

Ne consegue che deve ritenersi illegittima qualsivoglia sanzione, che sia comminata a carico delle persone fisiche che assolvono funzioni nell'ambito della compagine societaria.

##### ► 2.5. Intransmissibilità della sanzione agli eredi

Ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 472/97 le sanzioni applicate per il compimento di violazioni tributarie non si trasmette agli eredi. Ciò significa che nessuna pretesa a titolo di sanzione può essere richiesta agli eredi, indipendentemente dalla tipologia di tributo in relazione al quale sono emesse, anche a prescindere dalle vicende procedurali che hanno, in precedenza, interessato le medesime.

Il diritto di credito, vantato in forza di una sanzione, si estingue con la morte *de cuius* senza alcuna possibilità di essere trasmesso agli eredi di questi.

### 3. Concorso di norme e il relativo trattamento sanzionatorio: cumulo materiale e giuridico

Il **concorso di norme** si verifica quando con una o più azioni od omissioni si realizzano più violazioni della normativa tributaria.

Si distingue tra:

- **concorso formale**, che si verifica quando un soggetto, con **una sola azione o omissione**, viola **più disposizioni**, anche relative a tributi diversi.

Il concorso formale può essere:

- i. **omogeneo**, se l'azione o l'omissione coinvolge la stessa norma e, dunque, se con un'unica condotta è violata più volte la stessa norma; oppure
- ii. **eterogeneo**, se le violazioni coinvolgono norme diverse e, dunque se con un'unica azione od omissione sono violate norme diverse;
- **concorso materiale**, che si verifica quando un soggetto, con **più azioni o omissioni**, commette più violazioni formali della **stessa disposizione**. Il concorso materiale, nel sistema tributario, è solo omogeneo ("stessa disposizione") e limitato alle sole violazioni formali non incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo.

Nelle ipotesi di concorso di norme, il legislatore si preoccupa di determinare il trattamento sanzionatorio in modo differenziato a seconda che si tratti di concorso materiale o formale. Quanto al trattamento sanzionatorio, si distingue tra:

- **cumulo materiale** delle sanzioni, in cui la sanzione finale è data dalla somma algebrica delle singole sanzioni, e
- **cumulo giuridico**, in cui si applica una sola sanzione (la più grave) aumentata da un quarto al doppio (art. 12 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). È espressamente specificato che il risultato di cui all'applicazione del cumulo giuridico non può essere superiore a quella del cumulo materiale. Il co. 7 dell'art. 12 cit. infatti, esprime la regola secondo cui si determinano le sanzioni in modo tale che siano meno gravose per il contribuente.
- Il cumulo giuridico il più delle volte permette di giungere ad un trattamento sanzionatorio più favorevole per il contribuente rispetto al cumulo materiale. È espressamente previsto (comma 1) che questo **possa applicarsi**:
  - a. nel *concorso formale*, sia esso omogeneo o eterogeneo;
  - b. nel *concorso materiale*, ma unicamente nel caso in cui la condotta si concretizza in più azioni od omissioni che violano una medesima disposizione di legge, purché esse si connettano ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo;
  - c. nel caso di *continuazione* (art. 12, co. 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), cioè nel caso in cui un soggetto, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (ad esempio l'omessa fatturazione si pone in progressione con la dichiarazione infedele).

### ► 3.1. Determinazione della sanzione unica

Nel **conteggio dell'unica sanzione** si procede in modo differente a seconda dei casi:

- a) nel caso di violazioni tutte relative al **medesimo tributo** e per il **medesimo periodo di imposta**, la sanzione è determinata ai sensi del comma 1 con la conseguenza che si considera la sanzione prevista per la violazione più grave aumentandola da un quarto al doppio;
- b) nel caso di violazioni riferite a **più tributi** la sanzione è determinata ai sensi del comma 3, cioè si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto;
- c) nel caso di **violazioni della stessa indole** commessi in **più periodi di imposta**, la sanzione è determinata ai sensi del comma 5, sicché si considera la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, 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.

Il beneficio del cumulo giuridico – nelle ipotesi di concorso materiale – resta, invece, escluso nel caso in cui, con le varie violazioni viene realizzata un'evasione d'imposta. In caso di violazione di norme sostanziali, dunque, le sanzioni vanno sommate, salva l'applicazione dell'istituto della continuazione laddove sia configurabile il vincolo della progressione. Se le violazioni commesse risultano non ascrivibili ad una progressione, non torna applicabile il regime del cumulo giuridico e tali violazioni danno luogo a sanzioni distinte per ciascuna di esse (Circ. n. 180/E del 1998 dell'Agenzia delle Entrate).

Il comma 4 dell'art. 12 cit. precisa, inoltre, che le previsioni sul cumulo giuridico 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.

Il comma 6, invece, precisa che il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, 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 e per ciascun periodo d'imposta. 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.

### ► 3.2. Novità del Decreto sanzioni

Nell'ambito della Riforma fiscale, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, intervenendo sull'art. 12 cit., ha previsto le seguenti novità:

**a)** sono state ricondotte tra le violazioni per le quali opera il **principio della continuazione** (comma 1), anche le **violazioni "sostanziali"** (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2, oltre al principio della progressione, anche quello della **"medesima risoluzione"**, con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità, rafforzando il cumulo giuridico, in modo da allineare la disciplina tributaria a quella penalistica (cfr. art. 81, co. 2, c.p.; art. 8, co. 2, l. n. 689 del 1981; art. 8, co. 2, della l. n. 4) del 1929).

Sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, espressamente **escluso** il cumulo per gli omessi pagamenti e per le ipotesi di indebite compensazioni;

**b)** ai commi 5-bis e 7 è stato inserito il richiamo al principio, ispiratore di tutta la riforma, di **proporzionalità**;

**c)** il comma 8 è stato modificato al fine di estendere il cumulo giuridico **"agli istituti deflattivi"**. A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento – oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma – e come in passato, lo stesso può operare nell'ambito del medesimo istituto deflattivo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo.

## 4. Ravvedimento operoso: premessa

Nel caso in cui il contribuente si ravveda dell'illecito tributario e proceda a regolarizzare spontaneamente la propria posizione fiscale (ai sensi dell'art. 13, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), beneficia di un abbattimento delle sanzioni, **sempreché la violazione non sia stata già constatata** e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

La legge di stabilità 2015 (in vigore a partire dal 1° gennaio 2015), poi modificata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (in vigore dal 1° gennaio 2016), anche se limitatamente ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, ha eliminato le cause ostative relative alla violazione già

constatata, mantenendo solo quelle relative alla *notifica di atti di liquidazione e di accertamento (ivi inclusi gli avvisi di irrogazione sanzioni e gli atti di recupero dei crediti d'imposta)*. In altri termini, il contribuente non ha limiti temporali per ravvedersi, e neppure l'inizio di una procedura d'accertamento sarebbe d'ostacolo alla correzione dell'errore corredata dal beneficio della sanzione ridotta, ma solo la notifica di atti di liquidazione e di avvisi di accertamento preclude l'accesso all'istituto in esame.

La novella del 2015 ha previsto inoltre la possibilità di ravvedersi entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento con l'applicazione di sanzioni ridotte che crescono quanto più si avvicina il termine decadenziale.

Il d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (conv., con modificazioni, dalla l. 28 giugno 2019, n. 58), introducendo l'art. 13-bis, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha con una norma interpretativa chiarito che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato (c.d. **ravvedimento parziale**).

#### ► **4.1. Ravvedimento: procedimento e riduzioni**

Il **ravvedimento** si attua correggendo l'errore (a esempio, presentando una dichiarazione integrativa) e versando (con F24) il maggior tributo dovuto nonché le sanzioni nella misura ridotta. La **riduzione** delle sanzioni applicabili è **graduata a seconda della tempestività** con cui interviene il ravvedimento:

1. a 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
2. a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
3. a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
4. a 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la 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, entro due anni dall'omissione o dall'errore. A partire dal 1° settembre 2024, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, è prevista l'applicazione della riduzione ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione avviene oltre (e non più "entro") l'anno nel quale è stata commessa la violazione, in sostanza, da settembre, spirato il termine dell'anno o della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, si applicano le sanzioni ad un 1/7 del minimo;
5. a 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la 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 due anni dall'omissione o dall'errore;
6. 1/6 del minimo dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (ipotesi aggiunta dal **Decreto legislativo Sanzioni 2024**);

7. a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, ha aggiunto, quale condizione ulteriore: *"senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'art. 5-quater del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-bis, co. 3, Statuto dei contribuenti"*);
8. a 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con verbale, ma senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (ipotesi aggiunta dal **Decreto legislativo Sanzioni 2024**);
9. a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni (ipotesi quest'ultima soppressa dal **Decreto legislativo Sanzioni 2024**);
10. in tema di sanzioni per omesso versamento, si prevede la riduzione alla metà della sanzione ordinaria per versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni. Inoltre, si prevede l'ulteriore riduzione per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, a 1/15 per ogni giorno di ritardo (c.d. ravvedimento *sprint*).

Da ultimo, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** ha previsto la possibilità, a partire dal 1° settembre 2024, di applicare il cumulo giuridico nell'ambito del ravvedimento operoso. In tale evenienza, ai fini della riduzione applicabile in sede di regolarizzazione occorre fare riferimento al momento di commissione della prima violazione. La sanzione da regolarizzare può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Viene, infine, precisato che la sanzione per la dichiarazione ultra tardiva, vale a dire presentata oltre 90 giorni dopo il termine previsto dalla legge, non è in nessun caso ravvedibile.

## **5. Procedimento di contestazione e irrogazione delle sanzioni**

Il **procedimento sanzionatorio** si articola in una serie di fasi, alcune necessarie e altre eventuali, finalizzate alla irrogazione della sanzione da parte dell'amministrazione finanziaria. Accanto al procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni (art. 16, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), vi è un ulteriore procedimento cd. semplificato o immediato (art. 17, co.1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) e, ancora, un ulteriore procedimento cd. super semplificato (art. 17, co. 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Le diverse tipologie di procedimento si differenziano in base all'atto con il quale sono contestate:

**1. procedimento ordinario:** in tal caso l'irrogazione delle sanzioni avviene mediante la notifica al contribuente dell'atto di contestazione, con il quale sono applicate le sanzioni separate dal tributo (a esempio sanzioni irrogate per omessa restituzione dei questionari).

Una volta ricevuto l'atto di contestazione il contribuente può alternativamente:

- versare quanto richiesto, mediante l'istituto della definizione agevolata, beneficiando della riduzione fino a 1/3 delle sanzioni;
- impugnare l'atto di contestazione entro 60 giorni dalla notifica;
- presentare memorie difensive entro 60 giorni dalla notifica.

**2. procedimento immediato:** ammesso nel caso in cui vi siano sanzioni collegate al tributo cui

si riferiscono. Anche in tal caso il contribuente può:

- **prestare acquiescenza per le sole sanzioni**, versando il dovuto entro 60 giorni dalla notifica dell'atto, beneficiando di una riduzione di un 1/3 della sanzione applicata ed esclusione delle sanzioni accessorie (e contestualmente impugnare l'atto per l'imposta);
- impugnare l'avviso di accertamento con riferimento alla pretesa impositiva considerata nel suo complesso;

**3. procedimento cd. super-semplificato** (art. 17, co. 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), mediante la notifica al contribuente della cartella di pagamento. Si procede in tal senso nei casi in cui le sanzioni conseguano a liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione. La contestazione delle sanzioni, fermi restando i termini previsti dai singoli tributi nel caso in cui sia contestato con avviso di accertamento, deve essere contestata entro quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (art. 20, d.lgs. n. 472/97).

### ► 5.1. Estinzione dell'illecito tributario

La contestazione delle sanzioni, fermi restando i termini previsti dai singoli tributi, nel caso in cui sia contenuta nell'avviso di accertamento, deve essere notificata al contribuente entro il quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (art. 20, d.lgs. n. 472/97).

Oltre al decorso del termine di notifica, vi sono, tuttavia, altre cause, che comportano l'estinzione dell'estinzione dell'illecito, quali:

- **pagamento della sanzione**: il debito sanzionatorio si estingue in via ordinaria, mediante il pagamento dell'obbligazione;
- **prescrizione**: il diritto alla riscossione del credito relativo ad una sanzione, già irrogata, si prescrive nel termine di cinque anni a decorrere dal momento in cui è divenuto definitivo l'atto di irrogazione; in caso di impugnazione del provvedimento di irrogazione, viene interrotto il termine di prescrizione, che non corre sino alla definizione del procedimento;
- **morte dell'autore della violazione**: il decesso dell'autore della violazione comporta l'estinzione dell'illecito; la sanzione tributaria non si trasmette agli eredi (si rinvia a quanto rilevato in precedenza).

Con il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** viene introdotto l'art. 17-bis al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che prevede la cd. acquiescenza processuale, ovvero la possibilità per il contribuente, in caso di annullamento parziale dell'atto a processo instaurato, di definire la sanzione pagando 1/3 della stessa e rinunciare al ricorso.

## 6. Le singole sanzioni amministrative tributarie

In generale, le sanzioni amministrative tributarie possono essere di due tipi:

- **pecuniarie**, consistenti nel pagamento di una somma di denaro che, a seconda dei casi, può essere determinata in *misura fissa* o in *misura proporzionale* all'ammontare del tributo evaso o può variare da un minimo ad un massimo. Esse sono improduttive di interessi e non trasmissibili agli eredi del contribuente, che ha commesso la violazione (art. 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);
- **accessorie**, consistenti in misure aggiuntive rispetto a quelle pecuniarie, comminate nei casi espressamente previsti dalla legge e possono consistere, esempio, nell'interdizione dalla carica di amministratore, sindaco e revisore; nella sospensione dall'esercizio dell'attività di lavoro autonomo; e, in generale nella limitazione o nella perdita della capacità di assumere determinati incarichi (art. 21, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). Hanno carattere afflittivo, talvolta più lesivo delle pene pecuniarie.

Con particolare riferimento alle **single fattispecie sanzionatorie**, queste sono previste:

- dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con riferimento alle violazioni in materia di redditi, IVA e IRAP;

- dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473– che è intervenuto con modifiche sulle singole imposte –, con riferimento alle violazioni in materia di imposta di registro e le altre imposte indirette.

Per queste sanzioni, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** prevede due linee di interventi: (i) la riduzione dell'ammontare di talune sanzioni o mantenimento della sola sanzione minima; (ii) l'adeguamento della valuta in lire ad euro.

Le fattispecie sanzionatorie previste sono molte e possono essere, senza esigenza di completezza, raggruppate in:

A. sanzioni in tema di dichiarazione, tra le quali si ricomprendono:

11. *l'omessa presentazione della dichiarazione* (quando non viene presentata proprio la dichiarazione; artt. 1, co. 1, 2, co. 1, e 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Va specificato, con riferimento alle violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta e alle violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi (di cui agli articoli 1, 2 e 5), il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** prevede la riduzione delle sanzioni fissando le sanzioni amministrative pecuniarie in misura fissa (in luogo di quella ricompresa tra un minimo e massimo) e generalmente prevedendo una misura fissa inferiore rispetto agli attuali minimi edittali;

12. *la dichiarazione infedele* (ad esempio, quando viene indicato un imponibile o un'imposta inferiori a quello accertato, oppure un credito superiore a quello spettante; artt. 1, co. 2, 2, co. 2, e 5, co. 4 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471);

B. sanzioni irrogate a fronte della *violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili IVA* (art. 6, co.1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471);

C. sanzioni irrogate a fronte dell'*omesso o ritardato pagamento dell'imposta dichiarata* (art. 13, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Gli omessi versamenti, con il **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, saranno sanzioni nella misura del 25% dell'imposta (in luogo del 30% attualmente vigente);

D. sanzioni irrogate a fronte dell'*utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti* (art. 13, co. 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Tali violazioni, con il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** vengono sanzionate nella misura del 70% e non più con una sanzione tra il 100% e il 200%.

## 7. Le pene accessorie (art. 12)

La condanna a uno dei reati tributari comporta l'applicazione anche di pene accessorie di natura interdittiva.

L'istituto della **sospensione condizionale della pena** di cui all'articolo 163 c.p. non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari;
- l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Le sanzioni penali interdittive sono:

- **interdizione dagli uffici direttivi** delle persone giuridiche e delle imprese, per un periodo non inferiore a 6 mesi e non superiore a 3 anni;
- **incapacità a contrarre con la P.A.**, per un periodo non inferiore ad 1 anno e non superiore a 3 anni;
- **interdizione dalle funzioni di rappresentanza o assistenza in materia tributaria**, per un periodo non inferiore ad 1 anno e non superiore a 5 anni;
- **interdizione perpetua dall'ufficio di componente della Corte di Giustizia Tributaria**;
- **la pubblicazione della sentenza** a norma dell'art. 36 c.p.;

- **interdizione dai pubblici uffici**, prevista come pena accessoria solo per i reati di dichiarazione fraudolenta ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per un periodo non inferiore ad 1 anno e non superiore a 3 anni.

► **7.1. Sequestro e confisca (art. 12 bis)**

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per le fattispecie penali tributarie, è **sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (co. 1, art. 12-bis).

13. Il co. 2 dell'articolo in commento, riscritto dal **Decreto legislativo Sanzioni 2024**, tempera le iniziative di sequestro preventivo finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell'evasione, limitandolo nei casi in cui non sussista un rischio di dispersione della garanzia patrimoniale e, conseguentemente, non risulti necessario un intervento di natura anticipatoria rispetto alla misura di sicurezza patrimoniale.
14. In particolare, il nuovo co. 2 dispone che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti. Fa eccezione il caso in cui sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale che si può desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto
15. anche conto della gravità del reato.

**APPROFONDIMENTO**

**Il pagamento dei debiti tributari rappresenta condizione per l'accesso al patteggiamento**

In merito all'applicazione della pena su richiesta delle parti, la giurisprudenza nazionale è concorde nel ritenere che l'estinzione dei debiti tributari, anche mediante ravvedimento, costituisca presupposto ineludibile per l'applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'art. 444 c.p.c., nel connesso procedimento penale.

In altri più specifici termini, in materia di delitti tributari, l'applicazione della pena, ai sensi dell'art. 444 c.p.p., può essere disposta solo allorquando ricorra la circostanza di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74/2000, ovvero in caso di intervenuta **estinzione dei debiti tributari**, mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (da ultimo, Cas., sez. penale, 16 ottobre 2024, n. 37939).

Tale norma non trova applicazione per i reati di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74/2000), omessi versamenti (artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. n. 74/2000) o indebita compensazione (artt. 10 quater, d.lgs. n. 74/2000).

► **7.2. Confisca per casi particolari (art. 12 ter)**

L'**art. 12-ter**, introdotto dall'**art. 39 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124** convertito, con modificazioni, dalla l. n. 19 dicembre 2019, n. 157 e recante le disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili (cd. decreto fiscale) ha previsto casi particolari di confisca.

Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 c.p.p. per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis c.p., ovvero sia la confisca, quando:

- d) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- e) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- f) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- g) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'art. 11, co. 1;

- h) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'art. 11, co. 2.

Importante novità, introdotta in tema di confisca per uno dei reati di cui al d.lgs. n. 74/2000, è stata prevista dall'art. 1, comma 868, della **Legge di Bilancio 2025**, che ha modificato l'art. 18 del citato decreto, prevedendo la possibilità che, nelle more del procedimento penale per un reato tributario, nel caso in cui si disponga la confisca di beni diversi dal denaro e da altre forme di disponibilità finanziarie, l'autorità giudiziaria può affidare all'Amministrazione finanziaria la custodia di tali beni confiscati, nel caso in cui sia presentata apposita richiesta, per ottemperare a esigenze operative.

### ► **7.3. Le cause di non punibilità (art. 13)**

**Le cause di non punibilità** escludono, nonostante la commissione del reato, l'applicazione della pena e delle eventuali sanzioni interdittive.

I reati di cui agli **articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater**, co. 1, **non sono** punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante **integrale pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Inoltre, per i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** ha introdotto un'ulteriore causa di non punibilità qualora il fatto dipenda da cause sopravvenute non imputabili all'autore, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA.

I reati di cui agli articoli **2, 3, 4 e 5 non sono punibili** se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Infine, il **Decreto legislativo Sanzioni 2024** ha introdotto all'articolo 13 il nuovo co. 3-ter, il quale, ai fini della valutazione della **non punibilità per particolare tenuità** ai sensi dell'articolo 131-bis c.p., prevede la valorizzazione di quattro indici: i) l'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità; ii) l'estinzione dell'obbligazione tributaria oggetto di rateizzazione iii) l'entità del debito residuo rispetto all'imposta evasa; iv) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14.

### ► **7.4. Circostanze del reato (art. 13-bis e 14)**

Le **circostanze del reato** sono le circostanze previste specificamente per i reati tributari che possono essere applicate, oltre a quelle comuni previste dal codice penale.

Le circostanze sono:

- **pagamento del debito tributario:** le pene stabilite sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. È previsto un meccanismo di sospensione del processo nel caso in cui sia in corso la rateizzazione del debito (art. 13 bis, co. 1, riscritto dal **Decreto legislativo Sanzioni 2024**);
- **reato nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario:** le pene stabilite sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (art. 13 bis, co. 2);
- **riparazione dell'offesa nel caso di estinzione del debito tributario per prescrizione o decadenza:** la pena principale è diminuita della metà e non si applicano le pene accessorie nel caso in cui il contribuente sia ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento del giudizio di primo grado, nonostante l'inesigibilità del credito tributario da parte

dell'Amministrazione finanziaria per l'intervenuta prescrizione o decadenza, una somma a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico (art. 14).

### ► 7.5. La prescrizione dei reati tributari

Ai reati tributari si applicano le disposizioni in tema di prescrizione ordinariamente previsti per gli altri reati: ai sensi dell'art. 157 c.p., **i delitti in materia tributaria si prescrivono in un tempo non inferiore a sei anni** ma il comma 1-bis dell'art. 17, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, aggiunto dal d.l. 13 agosto 2011, n. 138, precisa che **"i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo"**. Il corso della prescrizione è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'art. 160 c.p., dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

### ► 7.6. Reati tributari e responsabilità degli enti

A conclusione della trattazione sui reati tributari, merita un cenno la disciplina contenuta nel d.lgs. 08 giugno 2001, n. 231, recante **"Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300"**.

Tale decreto, prevede l'adozione del c.d. **modello di organizzazione e gestione** da parte di persone giuridiche, società od associazione privi di personalità giuridica, volto a prevenire la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato.

Infatti, le imprese, gli enti e tutti i soggetti interessati possono "tutelarsi", in via preventiva e strutturata, rispetto a tali responsabilità ed alle conseguenti sanzioni, non potendo essere ritenuti responsabili qualora, prima della commissione di un reato da parte di un soggetto ad essi funzionalmente collegato, **abbiano adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitarlo**.

La responsabilità amministrativa da reato delle società si configura ogni qualvolta un soggetto ad essa appartenente commetta uno dei **reati c.d. presupposto di cui agli artt. 24 e ss. del d.lgs. 231/2001**.

Ciò, però, non basta. È, infatti, necessario verificare se il reato commesso e l'evento dannoso cagionato possano essere ascritti o meno alla società. A tal fine, il legislatore ha previsto all'**art. 5** dello stesso decreto dei **criteri oggettivi o soggettivi di imputazione**.

In particolare:

- il **criterio oggettivo di imputazione** stabilisce che la responsabilità amministrativa possa essere ascritta all'ente nel caso in cui il reato sia stato commesso da un soggetto appartenente alla sua struttura organizzativa al fine di conseguire un interesse o vantaggio per l'ente stesso.

**L'interesse coincide con il fine proprio della condotta delittuosa della persona fisica che materialmente ha commesso il reato; mentre, il vantaggio viene individuato nel profitto materiale che consegue al compimento della fattispecie di reato**, a nulla rilevando l'interesse del soggetto agente;

- il **criterio soggettivo**, invece, riguarda le qualifiche dei soggetti che possono commettere il reato. Il legislatore, all'uopo, **distingue tra soggetti apicali e soggetti subordinati**.

Sono **soggetti apicali** coloro che svolgono funzioni di rappresentanza, di amministrazione, di direzione della società o di parte della stessa dotata di autonomia finanziaria e gestionale. A titolo esemplificativo, sono soggetti apicali gli amministratori delegati e non, i membri del consiglio di gestione e del consiglio di sorveglianza, gli amministratori dipendenti, i direttori generali, i soggetti a cui spetta la direzione di sedi secondarie dell'ente laddove queste siano dotate di autonomia finanziaria e gestionale, gli amministratori di fatto, i liquidatori e i soggetti destinatari di norme per la tutela e la sicurezza sul lavoro.

Sono, all'opposto, **subordinati** i soggetti sottoposti alla direzione e al controllo dei soggetti apicali.

È, dunque, necessario che entrambi i criteri di imputabilità elaborati dal legislatore vengano verificati positivamente affinché possa ascrivere all'ente il reato commesso e ritenersi integrata la responsabilità di cui al d.lgs. 231/2001.

Infatti, **nel caso in cui il soggetto apicale o subordinato abbia commesso il reato perseguendo un interesse o vantaggio proprio o di terzi, l'ente sarà esente da responsabilità alcuna**.

Ancora, **nessuna responsabilità potrà essere attribuita all'ente che provi di aver non solo adottato,**

ma anche implementato un efficace modello organizzativo e di aver attribuito la vigilanza dello stesso ad un apposito organo dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo. Dimostrando, in tal caso, che il soggetto apicale o subordinato abbia commesso il reato eludendo fraudolentemente tale modello. Da qui la necessità che l'ente si doti di un funzionale modello di organizzazione e controllo ex d.lgs. 231/2001 quale primo schermo da ogni eventuale responsabilità amministrativa da reato.

La legge n. 159/2019 ha novellato il d.lgs. 231/2001 introducendo l'art. 25 *quinquiesdecies*, ulteriormente modificato dal d.lgs. n. 75/2020 che ne ha ampliato l'ambito di applicazione.

Il testo vigente dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. 231/2001 sancisce la responsabilità amministrativa della società rinviando a fattispecie penali indicate e disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000.

In particolare, sono reati presupposto:

- a. il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** previsto dall'articolo 2, comma 1;
- b. il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, previsto dall'articolo 2, comma 2-*bis*;
- c. il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, previsto dall'articolo 3;
- d. il delitto di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, previsto dall'articolo 8, comma 1;
- e. il delitto di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, previsto dall'articolo 8, comma 2-*bis*;
- f. il delitto di **occultamento o distruzione di documenti contabili**, previsto dall'articolo 10;
- g. il delitto di **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**, previsto dall'articolo 11.

Nonché, **se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro:**

1. il **delitto di dichiarazione infedele** di cui all'art. 4;
2. il **delitto di omessa dichiarazione** di cui all'art. 5;
3. il **delitto di indebita compensazione** di cui all'art. 10-*quater*.

Il **sistema sanzionatorio** previsto dal legislatore nel d.lgs. 231/2001, per le ipotesi in cui la società dovesse risultare responsabile di uno dei reati di cui agli artt. 24 e ss. del medesimo decreto, è stato strutturato con il precipuo intento di intaccare direttamente o indirettamente il profitto dell'ente, scoraggiando, in tal modo, la commissione dei reati a vantaggio o nell'interesse dell'ente stesso.

L'art. 10 del d.lgs. 231/2001 sancisce che in caso di illecito amministrativo da reato si applica sempre la **sanzione pecuniaria**. Per determinare il *quantum* della sanzione da comminare, il legislatore ha previsto un meccanismo per quote, che si articola in due fasi consequenziali:

1. nella prima fase, il giudice fissa il numero di quote che non deve mai essere inferiore a 100 né superiore a 1000. Per fare ciò, vengono presi in considerazione alcuni parametri, quali la gravità del fatto, il grado di responsabilità dell'ente, l'adozione di condotte riparatorie e riorganizzative a seguito della commissione del reato.

A tal fine, verrà valutata positivamente l'adozione e l'implementazione da parte della società di un modello di organizzazione e gestione idoneo a prevenire gli specifici rischi di commissione del reato, propri dell'attività esercitata dalla società. Ancora, positivamente valutati saranno anche l'attuazione di codici etici e sistemi disciplinari.

2. nella seconda fase, poi, il giudice determina il valore monetario di ogni singola quota per un valore compreso fra un minimo di 258 euro e un massimo di 1549 euro. A tal fine verranno valutate le condizioni economiche e patrimoniali della persona giuridica.

**Il quantum della sanzione comminata è dato dalla moltiplicazione dell'importo della singola quota per il numero di quote fissato dall'organo giurisdizionale.** Pertanto, la sanzione pecuniaria avrà un valore compreso tra un minimo di 25.800 euro e un massimo di 1.539.000 euro.

Alla sanzione pecuniaria può, tuttavia, aggiungersi una o più **sanzioni interdittive** elencate dall'art. 9 del medesimo decreto e di seguito riportate:

- interdizione dall'esercizio dell'attività con conseguente chiusura dell'azienda o di un suo ramo;

- sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze, concessioni necessarie per esercitare l'attività di impresa;
- divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, con l'esclusione dei contratti necessari a ottenere le prestazioni di un servizio pubblico funzionale all'attività di impresa;
- esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e la revoca di quelli già ottenuti, nonché il divieto di pubblicizzare i propri beni e servizi.

**Per i reati tributari**, l'art. 25-*quinquiesdecies* prevede l'applicazione di una sanzione a carico dell'ente:

1. **fino a 500 quote in caso di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, per importi uguali o superiori a 100 mila euro**, di cui all'art. 2 comma 1 del d.lgs. 74/2000;
2. **fino a 400 quote in caso di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, per importi inferiori a 100 mila euro**, di cui all'art. 2 comma 2-*bis* del d.lgs. 74/2000;
3. **fino a 500 quote in caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000;
4. **fino a 500 quote in caso di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, per importi uguali o superiori a 100 mila euro**, di cui all'art. 8 comma 1 del d.lgs. 74/2000;
5. **fino a 400 quote in caso di emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti, per importi inferiori a 100 mila euro**, di cui all'art. 8 comma 2-*bis*;
6. **fino a 400 quote in caso di occultamento o distruzione di documenti contabili** di cui all'art. 10 del d.lgs. 74/2000;
7. **fino a 400 quote in caso di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** di cui all'art. 11 del d.lgs. 74/2000.

Poiché, come anticipato in precedenza, l'importo di ogni singola quota può variare da un minimo di 258 euro a un massimo di 1549 euro, alla società rea potrà essere comminata una sanzione di importo massimo pari a 774.500 euro per i reati più gravi e pari a 619.600 euro per i reati meno gravi.

**Oltre alla sanzione pecuniaria, troveranno, poi, applicazione anche le sanzioni interdittive** del divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione salvo che per ottenere prestazioni di pubblico servizio; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi, nonché l'eventuale revoca di quelli già concessi; infine, del divieto di pubblicizzare beni e servizi.

## Capitolo 4

# I singoli reati tributari: nozioni introduttive

### SOMMARIO:

1. I reati tributari - 2. Il bene giuridico tutelato - 3. I soggetti del reato

## 1. I reati tributari

Come meglio si vedrà nel prosieguo, il nuovo sistema penale tributario è costituito da una **triade di figure delittuose** incentrate sulla dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che costituisce l'oggetto materiale di tali reati (Titolo II, Capo I, del d.lgs. 74/2000).

Trattasi dei delitti:

- di **dichiarazione fraudolenta** (artt. 2 e 3);
- di **dichiarazione infedele** (art. 4);
- e di **omessa dichiarazione** (art. 5).

Il delitto di dichiarazione fraudolenta, a sua volta, è articolato in due distinte ipotesi, corrispondenti a diverse modalità della condotta: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).

### PER APPROFONDIRE

Come detto, l'oggetto materiale dei delitti dichiarativi previsti nel Capo I del Titolo II del d.lgs. 74/2000 è costituito dalla **dichiarazione annuale obbligatoria ai fini delle imposte sui redditi e ai fini dell'Iva**.

Per quanto attiene, nello specifico, alla dichiarazione oggetto del delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 rilevano **tutte le dichiarazioni sui redditi e sull'IVA anche se non "annuali"**. A titolo esemplificativo, possono implicare responsabilità penale anche le dichiarazioni dei redditi infra-annuali presentate in relazione a operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, liquidazione) ovvero le dichiarazioni presentate nell'ambito di procedure concorsuali.

Non sono oggetto di tutela penale, invece, le dichiarazioni obbligatorie ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta sui redditi le persone fisiche e gli amministratori delle persone giuridiche che abbiano la disponibilità di redditi rientranti nelle categorie previste dal TUIR (ad esempio, reddito di lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo ecc.), nonché i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ai sensi dell'art. 13 TUIR (imprese commerciali, enti pubblici economici, professionisti). Sono, invece, obbligati a presentare la dichiarazione Iva i soggetti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'esercizio di attività di impresa o di attività professionale o artistica o di attività di importazione, ai sensi degli artt. 1 e 28 d.P.R. 633/1972.

Sempre nell'ottica di rafforzare la tutela dell'interesse dell'Erario alla riscossione delle imposte, dette fattispecie dichiarative sono state affiancate da altre ipotesi delittuose, talune di **natura documentale** e talaltre in materia di **pagamento delle imposte**, previste nel Titolo II, Capo II, del d.lgs. 74/2000.

Alla prima categoria di illeciti, infatti, appartengono:

- l'**emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 8);
- e l'**occultamento o distruzione di documenti contabili** (art. 10).

Mentre si riconducono alla seconda categoria (in materia di pagamento delle imposte):

- l'**omesso versamento di ritenute dovute o certificate** (art. 10-bis);

- l'omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter);
- l'indebita compensazione (art. 10-quater);
- e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

## 2. Il bene giuridico tutelato

Con particolare riferimento al **bene giuridico tutelato** dai reati tributari, è possibile individuare una duplice categoria di interessi protetti: trattasi, da un lato, dell'**interesse alla trasparenza fiscale del contribuente** e, dall'altro, dell'**interesse alla corretta e tempestiva percezione dei tributi da parte dello Stato**, che trova fondamento nei principi solidaristici enucleati negli artt. 2 e 53 della Costituzione.

Quest'ultima disposizione, infatti, stabilisce al primo comma che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e, al secondo comma, che "*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*", in tal modo prevedendo che l'imposizione fiscale nel suo complesso sia realizzata in modo proporzionale rispetto alla ricchezza posseduta, in attuazione di **finalità solidaristiche e redistributive**.

La tutela penale apprestata con il d.lgs. 74/2000 rappresenta, quindi, una tutela di valori di rango costituzionale, fondamentali per l'esistenza stessa dello Stato. Nello stesso senso, la Corte costituzionale ha affermato, nella sentenza n. 51/1992, che "*alla luce dei principi costituzionali, (...) l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una ipotesi di particolare gravità, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà, sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale*".

## 3. I soggetti del reato

I reati tributari, pur identificando il soggetto attivo del reato in "*chiunque*", si configurano in realtà come **reati propri**, in quanto gli illeciti tributari sono riferibili per lo più a soggetti che si trovano in una **determinata situazione giuridica soggettiva**, vale a dire coloro che, essendo qualificabili come "**contribuenti**", sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA. Non vi è, tuttavia, piena coincidenza tra la nozione tributaria di "soggetto passivo d'imposta" e quella penalistica di "soggetto attivo del reato", poiché, mentre soggetto passivo ai fini delle imposte dirette e dell'IVA può essere anche un ente giuridico, il soggetto attivo dei delitti tributari può essere solo la persona fisica che ne ha la legale rappresentanza o l'amministrazione. Ai sensi dell'art. 1, comma 4, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, infatti, "*la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto o da un rappresentante negoziale*".

È pertanto possibile ricondurre, alla nozione di contribuente, due categorie di soggetti: da un lato, coloro che sono obbligati al pagamento del tributo in forza di legge, in quanto realizzano direttamente il presupposto del tributo, e, dall'altro, coloro che sono chiamati a rispondere del debito tributario in virtù di un particolare rapporto, contrattuale ("*rappresentanza negoziale*") o *ex lege* ("*rappresentanza legale*"), che li lega al soggetto passivo d'imposta. Si ha **rappresentanza negoziale** allorché il soggetto passivo del rapporto tributario conferisce ad altro soggetto mandato di rappresentarlo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria e degli obblighi connessi, compreso quello di presentazione della dichiarazione annuale. Si ha, invece, la **rappresentanza legale** quando ad un soggetto privo di capacità se ne sostituisce un altro per compiere tutti gli obblighi sullo stesso gravanti, compreso, anche in tal caso, quello di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Ne deriva pertanto che, nel novero dei soggetti attivi del reato tributario, devono ricondursi, oltre al "*soggetto passivo d'imposta*" (cioè colui nei cui confronti si realizza il presupposto del tributo), anche i **rappresentanti legali o negoziali** di persone fisiche legalmente incapaci o di persone giuridiche, nonché l'**amministratore di fatto**, ai sensi del predetto art. 1, comma 4, del d.P.R. 322/1998.

Qualora l'obbligo fiscale ricada sulla persona giuridica, quindi, il soggetto attivo del reato va identificato in **colui che esercita poteri di amministrazione e/o di rappresentanza dell'ente**, agendo in nome e per conto dello stesso.

Più nello specifico, nell'ambito dell'**impresa individuale**, il soggetto responsabile per eventuali reati commessi nell'esercizio dell'impresa non può che coincidere con la figura dell'**imprenditore**, che gestisce l'impresa stessa e ne è il legale rappresentante. Menzione a parte merita l'ipotesi in cui l'imprenditore abbia preposto un **institore**, che l'art. 2203 cod. civ. definisce come "*colui che è preposto dal titolare all'esercizio di un'impresa commerciale*" ovvero "*all'esercizio di una sede secondaria o di un ramo particolare dell'impresa*". Dal momento che questi può compiere tutti gli atti pertinenti all'esercizio dell'impresa cui è preposto ed è tenuto, insieme all'imprenditore, all'osservanza delle disposizioni riguardanti l'iscrizione nel registro delle imprese e la tenuta delle scritture contabili (artt. 2204 e 2205 cod. civ.), la responsabilità per eventuali reati commessi nell'esercizio dell'impresa graverà direttamente sull'institore e non sull'imprenditore, il quale potrà essere eventualmente chiamato a rispondere a titolo di concorso morale o materiale nel reato.

Allorché l'attività di impresa sia svolta in forma societaria o collettiva, occorre esaminare distintamente le **società di persone** e le **società di capitali**.

Nella prima ipotesi, a differenza di quanto accade nelle società di capitali, il potere di amministrazione è attribuito, in linea generale, direttamente ai **soci illimitatamente responsabili**. Ai fini della configurabilità della responsabilità penale, la posizione del socio illimitatamente responsabile di società di persone è sostanzialmente equiparabile a quella dell'imprenditore individuale, con la conseguenza che dei reati commessi nell'esercizio dell'impresa sono chiamati a rispondere **tutti i soci illimitatamente responsabili**, fatta salva comunque la possibilità per gli stessi di dimostrare la propria estraneità alla gestione dell'impresa.

Nell'ambito delle società di capitali, invece, occorre aver riguardo, ai fini penalistici, al **soggetto che detiene il potere di amministrazione della società**, vale a dire gli **amministratori** (nel sistema ordinario disciplinato dagli artt. 2380-*bis* ss. cod. civ.), ovvero i **componenti del consiglio di gestione** (nel sistema dualistico di cui agli artt. 2409-*octies* ss. cod. civ.), ovvero ancora i **componenti del consiglio di amministrazione** (nel sistema monistico di cui agli artt. 2409-*sexiesdecies* cod. civ.). Va inoltre precisato che, qualora siano stati nominati uno o più **direttori generali**, questi possono essere chiamati a rispondere, nell'ambito dell'esercizio delle proprie funzioni, anche della commissione di reati tributari. Analoghe considerazioni valgono, infine, per i **liquidatori**, nominati dall'assemblea dei soci ovvero dal Presidente del Tribunale, per subentrare agli amministratori in caso di scioglimento della società. Essi, nell'esercizio del proprio incarico, possono essere chiamati a rispondere dei delitti in materia di dichiarazione, posto l'esplicito riferimento operato nell'art. 1, lett. c), del d.lgs. 74/2000, in cui si precisa che per "*dichiarazioni*" si intendono anche quelle presentate dai liquidatori.

L'individuazione dei soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'attività di impresa, tuttavia, ha talvolta sollevato non poche criticità, tenuto conto che, nel diritto penale, opera il **principio di "personalità" della responsabilità penale** ai sensi dell'**art. 27, comma 1, della Costituzione**, in forza del quale nessuno può essere punito per il fatto altrui. Nella giurisprudenza di legittimità, pertanto, si è andato progressivamente ad affermare il **criterio dell'effettività del dato fattuale**, in forza del quale si ritiene rilevante l'**esercizio in concreto di poteri di gestione**, a prescindere dalla formale qualifica rivestita all'interno dell'organizzazione.

Tale criterio ha consentito di pervenire al riconoscimento della responsabilità penale del c.d. **amministratore di fatto**, vale a dire colui che svolge un'effettiva attività di gestione, esercitando

in concreto i poteri corrispondenti a quelli propri dell'amministratore, pur senza averne la relativa qualifica. Nella giurisprudenza di legittimità, infatti, prevale il c.d. **paradigma della tipicità sostanziale**, in forza del quale, valorizzando la dimensione fattuale, si definisce amministratore di fatto il soggetto che agisce, nella e per la società, attraverso comportamenti concreti, costituenti esplicazione del potere gestorio del medesimo agente. Si pone pertanto l'accento non unicamente sulla formale assegnazione della qualifica di amministratore, ma anche sulla sostanziale allocazione interna all'organizzazione societaria delle competenze proprie di tale figura.

Il principio enucleato dall'**art. 2639, comma 1, cod. civ.** – vale a dire il **principio dell'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto** – in realtà è da considerarsi un **principio generale** estensibile anche ad altri settori dell'ordinamento penale, compreso quello penale-tributario.

Tale equiparazione, invero, consente di riconoscere la **responsabilità penale dell'amministratore di fatto sia quale extraneus in concorso con l'amministratore di diritto, sia quale diretto destinatario della norma incriminatrice**. Si è affermato in giurisprudenza, infatti, che il soggetto che assume, in base alla disciplina dettata dall'art. 2639 cod. civ., la qualifica di amministratore "di fatto" di una società è da considerarsi gravato dell'**intera gamma di doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto**. L'amministratore di fatto, pertanto, essendo tenuto ad impedire ai sensi dell'**art. 40, comma 2, c.p.**, le condotte illecite riguardanti la gestione della società o a pretendere l'esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge, è **responsabile di tutti i comportamenti, sia omissivi che commissivi, posti in essere dall'amministratore di diritto**, al quale è sostanzialmente equiparato; analoghe conclusioni valgono a parti invertite per l'amministratore di diritto, vale a dire il titolare formale della qualifica, qualora non rappresenti in seno alla società un mero "prestanome" e lo stesso possa esercitare un controllo sull'operato del gestore de facto, con il potere di impedire eventuali condotte penalmente rilevanti. A quest'ultimo, infatti, può essere imputata una corresponsabilità, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto, a norma dell'art. 40 cpv. c.p., solo in base alla **posizione di garanzia** che trova fondamento nella previsione di cui all'**art. 2392 cod. civ.**, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi.

Occorre esaminare, infine, i profili di responsabilità dei componenti del **collegio sindacale**, su cui grava, ai sensi dell'art. 2403 cod. civ., il dovere di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società e sul suo concreto funzionamento. Il mancato o poco diligente adempimento di tale funzione istituzionale di controllo può configurare in capo al sindaco una **responsabilità penale, a titolo di concorso con l'amministratore, per omesso controllo ai sensi dell'art. 40, comma 2, c.p.**, in quanto il sindaco, essendo destinatario del predetto obbligo giuridico di controllo e vigilanza, viene a trovarsi in una **posizione di garanzia** finalizzata a impedire la commissione di illeciti da parte degli amministratori nella gestione della società.

#### PER APPROFONDIRE

Prima di analizzare le singole fattispecie delittuose previste dal d.lgs. n. 74/2000, è utile riportare le **definizioni** contenute nell'art. 1 dello stesso.

Ai fini del decreto legislativo citato:

- a) per "**fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- b) per "**elementi attivi o passivi**" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione

delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;

c) per "**dichiarazioni**" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge;

d) il "**fine di evadere le imposte**" e il "**fine di consentire a terzi l'evasione**" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "**fine di evadere le imposte**" ed il "**fine di sottrarsi al pagamento**" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per "**imposta evasa**" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;

g) le **soglie di punibilità** riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione;

g-bis) per "**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

g-ter) per "**mezzi fraudolenti**" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

## Capitolo 5

### 1. I reati tributari dichiarativi

#### SOMMARIO

1. Le singole fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) - **1.1.** La condotta penalmente rilevante - **1.2.** L'elemento soggettivo - **1.3.** La disciplina del concorso di persone nei reati di emissione e di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - **2.** Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) - **2.1.** La condotta penalmente rilevante - **2.2.** L'elemento soggettivo - **3.** Dichiarazione infedele (art. 4) - **3.1.** La condotta penalmente rilevante - **3.2.** L'elemento soggettivo - **4.** Omessa dichiarazione (art. 5) - **4.1.** La condotta penalmente rilevante - **4.2.** L'elemento soggettivo

Per effetto dell'approvazione del **Testo Unico Sanzioni** (D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173), che ha **riordinato**, in un **unico corpus normativo**, le disposizioni legislative vigenti in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali, a far data dal **1° gennaio 2026** il D.lgs. 74/2000 è **abrogato** ad eccezione degli articoli 21 *bis* e 21 *ter*.

#### **1. Le singole fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)**

*È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

*Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

*Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

##### ► **1.1. La condotta penalmente rilevante**

Il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** punisce chiunque, per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni relative a dette imposte. Come si legge nella Relazione al decreto legislativo, infatti, tale fattispecie ricorre "quando la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì insidiosa, in quanto supportata da un impianto contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa". Essa, quindi, è diretta a sanzionare **ogni divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale**, in quanto – come si vedrà – l'espressione "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si presta, di per sé, a comprendere sia fatture per operazioni inesistenti genuine (**falso ideologico**) che quelle contraffatte o alterate (**falso materiale**).

La condotta penalmente rilevante è di **tipo commissivo a formazione progressiva**, in quanto essa si articola in due fasi temporalmente distinte: la prima, preparatoria e strumentale alla seconda, consiste nell'**avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti mediante la registrazione nelle scritture contabili o la detenzione di essi ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**; la seconda, invece, consiste nell'**indicazione, nella dichiarazione annuale ai fini delle**

**imposte sui redditi o dell'IVA, di elementi passivi fittizi** – vale a dire, in sostanza, componenti reddituali negativi non veritieri – suffragati dalla falsa documentazione all'uopo predisposta.

L'art. 2, comma 2, della stessa disposizione precisa altresì che, affinché sia configurabile la fattispecie penale, tali fatture o tali documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. La **condotta prodromica di approntamento della falsa documentazione, registrazione e detenzione ai fini di prova**, pertanto, è **penalmente irrilevante** se non è seguita dalla presentazione della dichiarazione, trattandosi di un ante factum meramente strumentale alla realizzazione dell'illecito.

La fattispecie in esame costituisce un reato proprio, in quanto può essere commesso soltanto dal soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto. Essa, inoltre, può essere qualificata come reato di pericolo e di mera condotta, in quanto si perfeziona con la presentazione all'Amministrazione finanziaria della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi, a prescindere dal verificarsi dell'evento di danno.

La fattispecie in esame, infine, **non** richiede il superamento di alcuna **soglia di punibilità** e, pertanto, trova applicazione qualunque sia l'ammontare dell'imposta evasa.

L'art. 2, comma 2-bis, infine, disciplina un'**ipotesi attenuata**, stabilendo che *“se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”*. Trattasi, come sostenuto da una parte della giurisprudenza, di una **fattispecie autonoma** rispetto al reato base.

Per espressa previsione dell'art. 6, comma 1, del d.lgs. 74/2000, il delitto in esame **non è punibile a titolo di tentativo**; esso è tuttavia **configurabile**, ai sensi dell'art. 6, comma 1-bis del decreto (introdotto dall'art. 2, comma 1, del D.lgs. 75/2020 e, successivamente, modificato dall'art. 4, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 156/2022), *“Quando la condotta è posta in essere 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, dai quali consegna o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, (...) Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8 (...)”*.

Quanto alla **nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, l'art. 1, lett. a), del d.lgs. 74/2000 precisa che, per tali, si intendono *“le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”*.

## PER APPROFONDIRE

### LA NOZIONE DI “OPERAZIONI INESISTENTI”

Il delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000 intende sanzionare uno specifico artificio particolarmente insidioso per gli interessi dell'Erario, costituito dalla falsa fatturazione operata in funzione di un'indebita deduzione di costi o un'indebita detrazione. Ne deriva che le fatture o gli altri documenti sono idonei ad integrare tale fattispecie incriminatrice soltanto se e in quanto riferibili a “operazioni inesistenti”.

La nozione di “operazioni inesistenti” ricomprende quattro ipotesi di falsità ideologica:

- a) **inesistenza oggettiva dell'operazione;**
- b) **sovrafatturazione;**
- c) **inesistenza soggettiva dell'operazione;**
- d) **inesistenza giuridica dell'operazione.**

**a) INESISTENZA OGGETTIVA DELL'OPERAZIONE:** si configura allorché l'operazione è **materialmente inesistente**, cioè quando la cessione di beni o la prestazione di servizi attestata nella fattura o in altro documento non sia mai avvenuta (inesistenza **totale**: si pensi all'ipotesi di fatture emesse da imprese inesistenti costituite al solo scopo di rilasciare fatture) o sia stata effettuata in termini quantitativamente minori rispetto a quanto dichiarato (inesistenza **parziale**, laddove la divergenza tra realtà e rappresentazione attiene al contenuto negoziale dell'atto rappresentato: ad esempio, quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura).

**b) SOVRAFATTURAZIONE:** si realizza quando le fatture, seppur emesse a fronte di operazioni realmente

effettuate, riportano un **corrispettivo maggiore di quello corrisposto** o, comunque, **superiore rispetto al valore effettivo** dei beni ceduti o dei servizi prestati (c.d. fatture gonfiate), ovvero riportano l'**IVA in misura superiore a quella reale**.

**c) INESISTENZA SOGGETTIVA DELL'OPERAZIONE:** si ravvisa allorché la cessione di beni o la prestazione di servizi avviene realmente, ma tra **soggetti diversi rispetto a quelli effettivi**. Va precisato che, per "soggetti diversi da quelli effettivi", si intende coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale.

**d) INESISTENZA GIURIDICA DELL'OPERAZIONE:** si tratta di una categoria di elaborazione giurisprudenziale in relazione all'ipotesi in cui nella fattura (o in altro documento avente analogo rilievo probatorio) venga attestato il compimento di un negozio giuridico (apparente) diverso da quello realmente intercorso tra le parti (c.d. negozio dissimulato).

La nozione di "**inesistenza giuridica**" viene desunta da una parte della giurisprudenza dalla definizione di "operazioni inesistenti" fornita dall'art. 1 lett. a) del d.lgs. 74/2000, di cui, per comodità di lettura, qui di seguito riportiamo il testo: "**Art. 1 – Definizioni 1. Ai fini del presente decreto legislativo: a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi**".

### ► 1.2. L'elemento soggettivo

Il delitto è punito a titolo di **dolo specifico**, rappresentato dal fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, che deve aggiungersi alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico, vale a dire la presentazione della dichiarazione.

Secondo un indirizzo giurisprudenziale, l'elemento soggettivo è compatibile con il **dolo eventuale**, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'iva (**Cass. Pen., Sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411**). Al riguardo, la Suprema Corte ha chiarito che il dolo eventuale deve intendersi "in termini di lucida accettazione, da parte dell'agente, dell'evento lesivo e, quindi, anche del fine di evasione o di indebito rimborso come conseguenza della condotta" e che "la prova del dolo può essere desunta anche da elementi indiziari ricavati dalla fattispecie" (così, **Cass. Pen., Sez. III, 19 marzo 2020 n. 12680**).

### ► 1.3. La disciplina del concorso di persone nei reati di emissione e di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'art. 9 del d.lgs. 74/2000 prevede, in deroga all'art. 110 c.p., una **particolare disciplina del concorso di persone nei reati di utilizzazione ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, rispettivamente disciplinati dagli artt. 2 e 8 del medesimo decreto. Tale disposizione, infatti, stabilisce che "l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2" e che "chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8". Viene **esclusa**, pertanto, la **configurabilità del concorso, da un lato, dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e, dall'altro, dell'utilizzatore nel delitto di emissione**. La finalità è quella di evitare che un soggetto possa essere punito due volte per il medesimo fatto, a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture fittizie e una seconda volta a titolo di concorso nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi.

Tale previsione, quindi, trova giustificazione nella considerazione che i delitti di cui agli artt. 2 e 8 rappresentano **fattispecie necessariamente interconnesse** tra loro, posto che l'utilizzazione trova il suo naturale antecedente logico nell'emissione e l'emissione, a sua volta, trova la sua naturale conseguenza nell'utilizzazione. Infatti, il soggetto che costituisce e rilascia fatture per documentare operazioni, in tutto o in parte, mai compiute agisce al fine di consentire al terzo di utilizzare detta documentazione per giustificare l'esposizione in dichiarazione dei relativi costi, abbattendo così la base imponibile. In mancanza del soggetto che emette fatture per operazioni inesistenti, il dichiarante – successivo utilizzatore della falsa documentazione – risulterebbe privo del supporto documentale

idoneo a giustificare i costi portati in dichiarazione; specularmente, l'emittente si pone come scopo quello di agevolare l'utilizzatore.

Va tuttavia precisato che, in taluni casi, rimangono comunque **applicabili i principi generali dettati in materia di concorso di persone** nel reato disciplinato dall'art. 110 c.p. A titolo esemplificativo, la giurisprudenza di legittimità ha escluso l'applicabilità della disciplina derogatoria appena descritta allorquando la stessa persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture fittizie, sia alla loro successiva utilizzazione ovvero quando l'amministratore della società (sia esso di diritto o di fatto), che ha emesso le fatture per operazioni inesistenti, coincida con il legale rappresentante della società che le abbia successivamente utilizzate.

## **2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)**

*Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.*

*Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

*Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.*

### **► 2.1. La condotta penalmente rilevante**

Il delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 costituisce una **fattispecie residuale** rispetto a quella di cui all'art. 2, perché fondata su artifici diversi dall'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (che invece rendono applicabile l'art. 2, in virtù della clausola di esclusione con cui si apre la disposizione in esame). Infatti, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, mentre il delitto di cui all'art. 2 presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, il delitto di cui all'art. 3 richiede l'impiego di **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e il **raggiungimento della soglia di punibilità**.

L'elemento caratterizzante il delitto in esame, pertanto, si rinviene nella realizzazione di un **quid pluris** rispetto alla falsa rappresentazione contenuta nelle scritture contabili, cioè una condotta – quella di avvalersi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento – connotata da **particolare insidiosità** derivante dall'impiego di **artifici idonei ad ostacolare l'accertamento** e, al contempo, **idonea a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria**. In definitiva, quindi, il discrimine tra le due predette fattispecie di reato non è dato già dalla natura dell'operazione, bensì dal **modo in cui essa è documentata**.

Anche in tal caso la condotta è **tipo commissivo a formazione progressiva**, in quanto presenta una struttura bifasica articolata in due momenti: il primo consiste nel **compiere operazioni simulate** ovvero nell'**avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento**; il secondo, invece, consiste nell'**indicazione** in taluna delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte

nei redditi o dell'IVA di **elementi attivi in misura inferiore a quella reale o elementi passivi fittizi**. Come prescritto per il delitto di cui all'art. 2, la condotta di avvalersi di documenti falsi è penalmente rilevante soltanto se tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** ovvero sono **detenuti a fini di prova** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (art. 3, comma 2, d.lgs. 74/2000).

Quanto alla nozione di "operazioni simulate", esse vengono definite dall'art. 1, lett. g-bis), del decreto come "le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti". Ai fini dell'integrazione del reato, pertanto, non rilevano le operazioni costituenti un **mero abuso del diritto**, cioè "le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (art. 10-bis, comma 1, della legge n. 212/2000).

Invece, il concetto di "mezzi fraudolenti" viene esplicito come "**condotte artificiose attive**, nonché **quelle omissive** realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una **falsa rappresentazione della realtà**". Al contrario, non costituiscono mezzi fraudolenti, ai sensi dell'art. 3, comma 3, la **semplice violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi** nelle scritture contabili o la sola **indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali**.

Ai fini della configurabilità del delitto in esame, è richiesta, oltre alla presentazione della dichiarazione non veritiera, anche il **superamento di una doppia soglia di punibilità**: una **quantitativa** relativa all'imposta evasa – pari a euro trentamila – e una **proporzionale**, relativa all'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione – che deve essere pari al cinque per cento dell'ammontare degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque superiore a euro un milione e cinquecentomila. La fattispecie in esame, inoltre, costituisce un **reato proprio**, perché può essere commesso soltanto da soggetti obbligati alla presentazione di una dichiarazione i fini delle imposte sui redditi e dell'IVA. Stante l'espressa previsione di cui all'art. 6, comma 1, infine, il reato **non è punibile a titolo di tentativo**. Il tentativo, tuttavia, è configurabile, ai sensi dell'art. 6, comma 1-bis, quando la condotta è posta in essere 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, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'art. 8 (*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*).

## ► 2.2. L'elemento soggettivo

Per integrare la fattispecie delittuosa di cui trattasi, si richiede il **dolo specifico di evasione**, rappresentato dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

## 3. Dichiarazione infedele (art. 4).

*Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

- a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
- b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.*

*Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.*

*Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.*

*Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).*

### ► 3.1. La condotta penalmente rilevante

Come emerge dalla clausola di riserva contenuta nell'*incipit* della norma, la fattispecie di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000 si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3 del medesimo decreto, punendo chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni.

Tale fattispecie presenta, invero, una struttura comune al delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, salvo l'elemento di differenziazione dato dall'**assenza del coefficiente di "insidiosità"**. La *ratio* di tale disposizione, pertanto, è da individuarsi nella lesività per gli interessi dell'Erario, derivante dalla presentazione di una dichiarazione mendace che, seppur non supportata da mezzi fraudolenti, è comunque rappresentativa di una situazione reddituale non veritiera.

Trattasi di un **reato proprio**, dato che può essere commesso soltanto da soggetti obbligati alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte.

La condotta incriminatrice è di **tipo commissivo**, in quanto consiste nell'indicare, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o dell'Iva, **elementi attivi per un ammontare inferiore** rispetto a quello effettivo ovvero **elementi passivi inesistenti**, vale a dire costi mai sostenuti ovvero componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza. Tale condotta, pertanto, si sostanzia nell'indicazione, nella dichiarazione annuale, di un **dato ideologicamente falso**, in quanto l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti o la mancata manifestazione di elementi attivi di reddito sono atti entrambi idonei a **falsare la rappresentazione della base imponibile di reddito** su cui calcolare le aliquote fiscali e, quindi, le imposte dovute.

Dunque, la condotta punibile ai sensi dell'art. 4 del decreto si sostanzia:

- 1) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (**omessa annotazione di ricavi**);
- 2) nell'indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di **costi inesistenti (e non più fittizi)**, ossia di componenti negativi del reddito mai venuti a esistenza in *rerum natura*;
- 3) nelle **sotto-fatturazioni** ovvero nell'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati.

Ai sensi del disposto di cui all'art. 4, comma 1-bis, tuttavia, non costituiscono elementi passivi inesistenti i costi oggettivamente esistenti, anche se non di competenza, non inerenti o fiscalmente non deducibili, purché la loro non corretta applicazione derivava da una non corretta indicazione degli stessi in bilancio o altra documentazione fiscalmente rilevante. Tale disposizione, infatti, sancisce l'irrelevanza, ai fini dell'integrazione del delitto in esame, della **violazione dei criteri di classificazione, valutazione, determinazione dell'esercizio di competenza, inerenza e deducibilità di elementi passivi**.

Per la configurabilità del delitto in esame, inoltre, è richiesto il **superamento di una doppia soglia di punibilità**, una **quantitativa** (relativa all'ammontare dell'imposta evasa, che deve essere superiore a 100 mila euro) e una **proporzionale o, in subordine, quantitativa** (in relazione all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione).

Il comma 1-bis, sancisce l'irrelevanza, ai fini dell'integrazione del delitto in esame, della **violazione dei criteri di classificazione, valutazione, determinazione dell'esercizio di competenza, inerenza e deducibilità di elementi (a seconda, attivi o passivi) reali**.

Il comma 1-ter, invece, stabilisce che nella verifica del superamento delle soglie, non vanno computate le valutazioni estimative che, nel complesso, differiscono in **misura inferiore al dieci per cento** da quelle corrette.

Per espressa previsione dell'art. 6 del medesimo decreto, infine, il delitto di infedele dichiarazione **non è punibile a titolo di tentativo**. Esso è tuttavia **configurabile**, ai sensi dell'art. 6, comma 1-bis, quando

la condotta è posta in essere 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, dai quali consegna o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000.

► **3.2. L'elemento soggettivo**

L'elemento psicologico è costituito dal **dolo specifico di evasione**, in quanto è necessario che il soggetto agente sia animato dall'intento di evadere le imposte sui redditi o l'Iva. Tale coefficiente psicologico deve sussistere al momento della presentazione della dichiarazione.

**4. Omessa dichiarazione (art. 5).**

*È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*

*È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*

*Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

► **4.1. La condotta penalmente rilevante**

Il capo I del titolo II del d.lgs. 74/2000 – dedicato, come detto, ai delitti in materia di dichiarazione – si chiude con la fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, che punisce – al comma 1 – chiunque **non presenti**, essendovi obbligato, **una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sull'Iva**, quando l'imposta evasa è superiore ad euro cinquantamila; e – al comma 1-bis, come autonomo reato – chiunque **non presenti**, essendovi obbligato, **la dichiarazione di sostituto d'imposta**, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

Rispetto ai termini previsti dalla normativa tributaria, tuttavia, la normativa penale prevede, al comma 2 della disposizione in esame, un **periodo di "tolleranza" pari a novanta giorni** dalla scadenza ordinaria del termine, sicché non si considera omessa la dichiarazione presentata entro tale termine. Pertanto, **il momento consumativo del reato** in esame va fissato alla scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario.

La condotta è di **tipo omissivo**, in quanto consiste nella **mancata presentazione** (ovvero nella presentazione tardiva, oltre cioè il termine di tolleranza di novanta giorni dalla scadenza) di una delle **dichiarazioni obbligatorie** ai fini delle imposte sui redditi o sull'Iva, o della dichiarazione di sostituto d'imposta.

Trattasi, inoltre, di **reato proprio**, perché il soggetto attivo del reato è il contribuente obbligato a presentare taluna delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sull'Iva ovvero il sostituto d'imposta.

Ai fini della configurabilità del reato, è richiesto il superamento di una **soglia di punibilità**, relativa all'importo dell'imposta evasa, pari in entrambi i casi a euro cinquantamila.

Di queste due fattispecie di reato non è punibile il **tentativo**.

► **4.2. L'elemento soggettivo**

L'elemento psicologico del delitto di cui al comma 1 è costituito dal **dolo specifico**, rappresentato dal fine di evadere le imposte sui redditi o sull'Iva, che si aggiunge alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico (omessa presentazione della dichiarazione).

Si 'accontenta', invece, del **dolo generico** il delitto di cui al comma 2.

## Capitolo 6

# I reati tributari documentali

### SOMMARIO

1. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) - **1.1.** La condotta penalmente rilevante - **1.2.** L'elemento soggettivo - **2.** Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) - **2.1.** La condotta penalmente rilevante - **2.2.** L'elemento soggettivo

Per effetto dell'approvazione del **Testo Unico Sanzioni** (D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173), che ha **riordinato**, in un **unico corpus normativo**, le disposizioni legislative vigenti in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali, a far data dal **1° gennaio 2026** il D.lgs. 74/2000 è **abrogato** ad eccezione degli articoli 21 *bis* e 21 *ter*.

### 1. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)

*È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

*Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.*

*Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

#### ► 1.1. La condotta penalmente rilevante

Il **delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti. Per espressa previsione del comma 2, nel caso di emissione o rilascio di più fatture o di altri documenti nel medesimo periodo di imposta, si considera integrato un **unico reato**.

La condotta punita da tale fattispecie incriminatrice è pressoché **speculare** a quella presa in considerazione dall'art. 2 del medesimo decreto: da un lato, infatti, l'art. 8 punisce chi rilascia fatture false e, dall'altro, l'art. 2 punisce chi, avvalendosi di esse, presenta una dichiarazione fraudolenta. Tale simmetria giustifica, quindi, l'identico trattamento sanzionatorio riservato dal legislatore alle due ipotesi di reato ora considerate.

Tale fattispecie, non essendo vincolata al conseguimento dell'evasione dell'imposta, si configura come **reato di pericolo astratto**, avente la finalità di garantire la tutela anticipata degli interessi dell'Erario nei confronti di comportamenti di per sé non evasivi, ma strumentali a tale fine. L'utilizzo di fatture false per operazioni in tutto o in parte inesistenti, infatti, costituisce lo strumento più diffuso per evadere le imposte, in quanto esse vengono tendenzialmente utilizzate per precostituire **costi fittizi idonei ad abbattere il reddito imponibile** o a ottenere un **indebito rimborso Iva**, attraverso il rilascio delle stesse da soggetti compiacenti (generalmente previo rimborso di un corrispettivo).

La condotta è di **tipo commissivo**, in quanto consiste nell'emettere o nel rilasciare a terzi fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Requisito per l'integrazione del delitto in esame, pertanto, è quello della c.d. **intersoggettività**, cioè è necessario che il documento artefatto esca dalla sfera del cedente e pervenga ad un altro soggetto, potenziale utilizzatore, che non abbia partecipato alla realizzazione del falso. Si è ritenuto integrato tale requisito anche in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti fra società facenti capo al medesimo soggetto.

Trattasi di **reato di mera condotta e di pericolo astratto**, dal momento che per la sua configurabilità

non si richiede il conseguimento di alcun risultato in termini di evasione. Il delitto in esame, dunque, si consuma nel momento dell'**emissione o del rilascio della fattura o del documento falso** - ovvero, nell'ipotesi di plurimi episodi nel medesimo periodo di imposta, nel momento dell'**emissione o del rilascio dell'ultima fattura o dell'ultimo documento** -, coincidente cioè con il momento in cui il documento esce dalla disponibilità dell'emittente, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario né che quest'ultimo lo utilizzi.

Specularmente all'art. 2, anche in relazione a tale fattispecie il comma 2-bis introduce un'**ipotesi attenuata** - punita con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni - qualora l'importo relativo a operazioni inesistenti, indicato nelle fatture o nei documenti, sia inferiore ad euro centomila per il periodo di imposta considerato. Trattasi, anche in tal caso, di una fattispecie autonoma rispetto al reato base.

È infine configurabile il **tentativo** nell'ipotesi in cui siano stati compiuti atti idonei diretti in modo non equivoco a far pervenire le fatture o i documenti falsamente formati ad un terzo utilizzatore.

Per la disciplina del concorso di persone si rinvia al Cap. 1, par. 2.2.

### ► 1.2. L'elemento soggettivo

L'elemento psicologico è costituito dal **dolo specifico**, rappresentato dal fine di **consentire a terzi l'evasione** delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Non è richiesto, tuttavia, un dolo esclusivo, dal momento che il fine di agevolare l'evasione altrui può essere compatibile con l'ulteriore finalità dell'emittente di conseguire un profitto personale (quale, ad esempio, la percezione di un corrispettivo per l'emissione del falso documento).

## 2. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)

*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.*

### ► 2.1. La condotta penalmente rilevante

Il **delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili** punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero al fine di consentire a terzi l'evasione, occulta o distrugge le scritture contabili o i documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione, con modalità tali da rendere impossibile la ricostruzione del volume d'affari o dei redditi.

La condotta punibile è **di tipo commissivo e a forma libera**, consistente nell'occultare o nel distruggere, anche solo in parte, le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo la disciplina tributaria.

Ai fini della configurabilità del reato, è richiesto l'ulteriore requisito dell'**impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari del contribuente**: trattasi, secondo una parte della dottrina, di un vero e proprio evento naturalistico della condotta (PERINI), mentre, per altra parte, di una modalità della condotta che, per essere tipica, deve essere idonea a impedire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari del contribuente (CARACCIOLI). La giurisprudenza, invece, sembra oggi orientata nel qualificare tale requisito come **condizione obiettiva di punibilità** ai sensi dell'art. 44 c.p., sottratta come tale al dolo dell'agente.

Il reato in esame sussiste anche nell'ipotesi di distruzione e di occultamento anche solo parziale.

Quanto al **momento consumativo** del reato, occorre effettuare una distinzione tra le condotte punite dalla norma incriminatrice. Infatti, la distruzione realizza un'ipotesi di **reato istantaneo**, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un **reato permanente**, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, e quindi si consuma al momento della cessazione della permanenza.

**► 2.2. L'elemento soggettivo**

L'elemento psicologico del reato è rappresentato dal **dolo specifico**, in quanto è necessario che il soggetto attivo sia animato dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire a terzi l'evasione.

## Capitolo 7

# I reati tributari in materia di pagamento di imposta

### SOMMARIO

1. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis) - 1.1. La condotta penalmente rilevante - 1.2. L'elemento soggettivo - 2. Omesso versamento di Iva (art. 10-ter) - 2.1. La condotta penalmente rilevante - 2.2. L'elemento soggettivo - 3. Indebita compensazione (art. 10-quater) - 3.1. La condotta penalmente rilevante - 3.2. L'elemento soggettivo - 4. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) - 4.1. La condotta penalmente rilevante - 4.2. L'elemento soggettivo

Per effetto dell'approvazione del **Testo Unico Sanzioni** (D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173), che ha **riordinato**, in un **unico corpus normativo**, le disposizioni legislative vigenti in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali, a far data dal **1° gennaio 2026** il D.lgs. 74/2000 è **abrogato** ad eccezione degli articoli 21 bis e 21 ter.

### 1. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis)

*È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta.*

#### ► 1.1. La condotta penalmente rilevante

Il delitto di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** sanziona chiunque non versi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute dovute in base alla stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

Trattasi di un **reato proprio**, poiché, sebbene la disposizione utilizzi il pronome "chiunque", soggetto attivo del reato è il **sostituto d'imposta**, obbligato ex lege ad operare una ritenuta a titolo di acconto o a titolo di imposta su somme, valori e redditi da essi corrisposti, secondo le disposizioni tributarie. L'eventuale **delega a terzi delle incombenze fiscali** non consente di escludere la responsabilità del sostituto d'imposta per l'omesso versamento, in quanto tale delega non può modificare il destinatario dell'obbligo, titolare della posizione di garanzia, alternandosi altrimenti l'ordine delle competenze in contrasto con i principi di tassatività e di legalità.

La condotta è **di tipo omissivo**, consistente nell'omesso versamento delle ritenute dovute dal sostituto d'imposta sulla base della relativa dichiarazione annuale, e risulta integrata, trattandosi di reato **istantaneo**, allorché venga omesso il versamento entro il termine di presentazione della stessa. Ai fini dell'integrazione del delitto, pertanto, non è sufficiente un mero ritardo nel versamento delle ritenute, ma è necessario che **l'omesso versamento si protragga fino allo spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta**. La natura istantanea del reato, inoltre, rende **penalmente irrilevanti i comportamenti omissivi compiuti prima della scadenza del predetto termine**.

Si prevede, infine, il superamento di una **soglia di punibilità**, relativa all'ammontare complessivo delle ritenute non versate, che deve essere superiore a euro centocinquantomila per ciascun periodo di imposta.

Quanto all'oggetto materiale della condotta – rappresentato, come detto, dall'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione ovvero risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti – occorre segnalare la **sentenza n. 175 del 14 luglio 2022**, con cui la **Corte costituzionale** ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 24

settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23) - nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» nel testo dell'art. 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e dello stesso art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 limitatamente alle parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o»" e alle parole «dovute o» contenute nella rubrica della disposizione, per contrasto con gli **artt. 25, comma 2, 76 e 77, comma 1, Cost.**

L'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, infatti, nel delegare l'esecutivo alla "revisione del sistema sanzionatorio penale tributario", aveva limitato lo spazio d'azione del legislatore delegato, vincolandolo alla mera "**possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali**, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità". Con la citata novella del 2015, invece, il legislatore delegato ha introdotto una nuova fattispecie – vale a dire l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, delle ritenute **dovute** sulla base della stessa dichiarazione per un ammontare superiore a una determinata soglia di punibilità – fattispecie la quale, **prima della novella legislativa, costituiva un mero illecito amministrativo tributario**. La Corte costituzionale, pertanto, ha evidenziato un **eccesso di delega in materia penale in relazione all'introduzione della nuova fattispecie incriminatrice**, avendo l'esecutivo legiferato **in assenza di copertura nei criteri direttivi della delega**. Per effetto della dichiarazione di illegittimità costituzionale, dunque, "viene **ripristinato** il regime vigente prima del d.lgs. n. 158 del 2015, che ha introdotto la disposizione censurata, sicché da una parte **l'integrazione della fattispecie penale dell'art. 10-bis richiede che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate**; dall'altra il **mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce illecito amministrativo tributario**".

### ► 1.2. L'elemento soggettivo

L'elemento psicologico del reato è rappresentato dal **dolo generico**, consistente nella mera coscienza e volontà del soggetto agente di omettere il versamento di ritenute dovute o certificate per un ammontare complessivo superiore a euro centocinquantamila.

## 2. Omesso versamento di Iva (art. 10-ter)

*È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.*

### ► 2.1. La condotta penalmente rilevante

Il delitto di **omesso versamento Iva** punisce il mancato versamento, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale.

Trattasi di un **reato proprio**, sebbene la norma faccia utilizzo del pronome "chiunque", in quanto può essere commesso solo dai **soggetti passivi Iva**, che sono tenuti, secondo la normativa tributaria, a presentare la dichiarazione annuale e a versare tale imposta all'Erario. Soggetto attivo del reato può essere anche una **persona diversa dal firmatario della dichiarazione Iva da cui è scaturito il debito d'imposta**: in giurisprudenza, infatti, è stata affermata la responsabilità del **nuovo amministratore**, subentrato dopo la presentazione della dichiarazione annuale, ma prima della scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, qualora ometta di compiere un controllo contabile sugli ultimi adempimenti fiscali.

La condotta è di **tipo omissivo**, consistendo nell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, e, trattandosi di **reato istantaneo**, il momento di consumazione coincide con lo spirare del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Dal momento che l'oggetto materiale della condotta è l'omesso versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, gli

**omessi o tardivi versamenti periodici dell'Iva** non integrano il reato.

L'omesso versamento dell'Iva, infine, assume rilevanza penale solo se l'ammontare complessivo dell'imposta dichiarata come dovuta sia superiore alla **soglia di punibilità** di euro duecentocinquantamila per ciascun periodo di imposta.

### ► 2.2. L'elemento soggettivo

L'elemento psicologico del reato è costituito dal **dolo generico**, consistente nella mera coscienza e volontà del soggetto agente di omettere il versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore alla soglia di punibilità. Si considera configurabile altresì una responsabilità a titolo di **dolo eventuale**, qualora il soggetto abbia operato accettando il rischio di cagionare l'evento di danno.

## 3. Indebita compensazione (art. 10-quater)

*È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.*

*È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.*

### ► 3.1. La condotta penalmente rilevante

Il delitto di **indebita compensazione** punisce chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti (comma 1) ovvero crediti inesistenti (comma 2), per un importo annuo superiore ad euro cinquantamila.

Soggetto attivo del reato può essere **qualsiasi contribuente** obbligato al pagamento delle imposte, contributi o altre somme a favore dello Stato, legittimati ad effettuare versamenti previa compensazione con eventuali crediti.

In entrambe le ipotesi delittuose, la condotta è essenzialmente di **tipo commissivo**, ma in parte anche di **tipo omissivo**. Essa, infatti, si concretizza – quanto al comma 1 – nella presentazione di un Modello F24 compilato utilizzando in compensazione **crediti non spettanti** e – quanto al comma 2 – nella presentazione di un Modello F24 ideologicamente falso, in quanto idoneo a prospettare una realtà basata su **crediti inesistenti**, cui segue l'omesso versamento delle somme dovute. Sono da ritenersi **crediti non spettanti** quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario; mentre si intende per **credito inesistente** il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (come, ad esempio, i crediti fittizi basati su documentazione materialmente o ideologicamente artefatta).

**L'oggetto materiale della condotta** è particolarmente ampio, in quanto l'indebita compensazione può riguardare non soltanto le imposte sui redditi e l'Iva, ma anche imposte diverse. La **ratio** della disposizione, infatti, si ravvisa nella necessità di punire quei comportamenti che si concretizzano nell'omesso versamento e nel conseguimento di un indebito risparmio di imposta mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria.

Il reato in esame, inoltre, si consuma al momento della **presentazione del Mod. F24** nel quale sia stata effettuata l'indebita compensazione.

L'indebita compensazione, infine, assume rilevanza penale soltanto se l'ammontare delle somme dovute e non versate sia superiore alla **soglia di punibilità** di euro cinquantamila per ciascun periodo di imposta.

### ► 3.2. L'elemento soggettivo

L'elemento psicologico è costituito dal **dolo generico**, consistente nella coscienza e volontà del soggetto agente di omettere il versamento di somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti in misura superiore alla soglia di punibilità.

## **4. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11)**

*È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

*È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

### **► 4.1. La condotta penalmente rilevante**

A chiusura del catalogo dei reati tributari contenuto nel d.lgs. 74/2000 si collocano i delitti di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, articolati nella **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (comma 1) e nella **falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale** (comma 2).

In particolare, il **delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** punisce chi pone in essere atti fraudolenti finalizzati a sottrarre, in tutto o in parte, beni alla garanzia patrimoniale del contribuente nei confronti dell'Erario. Presupposto del reato, pertanto, è l'**esistenza**, al momento della condotta illecita, di un **debito tributario verso l'Amministrazione finanziaria**, ancorché non precisamente determinato ed eventualmente nemmeno oggetto di procedure di accertamento, purché per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

La condotta incriminata è di **tipo commissivo** e consiste nell'**alienare simulatamente** o nel **compiere altri atti fraudolenti** su beni propri o altrui, **idonei** a ridurre fittiziamente od occultare la consistenza patrimoniale del debitore. Integra il reato, quindi, non già qualsiasi atto dispositivo del patrimonio del soggetto attivo, bensì il solo atto dispositivo caratterizzato da un *quid pluris*, vale a dire dalla **modalità ingannevole attraverso cui viene realizzato**.

Dal momento che il delitto in esame è un **reato istantaneo e di pericolo**, l'idoneità degli atti deve essere valutata *ex ante*, quando essi vengono posti in essere, sicché non osta alla configurabilità del reato l'eventuale esito positivo della procedura di riscossione esattoriale.

Per la configurabilità del reato, inoltre, è richiesto il superamento di una **soglia di punibilità** di euro cinquantamila, riferita sia alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto sia ai relativi interessi e sanzioni amministrative, al cui pagamento il contribuente intende sottrarsi. Il superamento della maggior soglia pari a euro duecentomila rileva ai fini dell'integrazione dell'**ipotesi aggravata** descritta nel secondo periodo del primo comma.

Non è configurabile il **tentativo**, in quanto l'idoneità degli atti simulati o fraudolenti a rendere inefficace la riscossione coattiva integra di per sé la consumazione del reato.

Il delitto di **falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale**, invece, punisce con la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque indica nella documentazione presentata ai fini della procedura della transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori.

**Presupposto del reato** in esame, pertanto, è l'**instaurazione della procedura di transazione fiscale** disciplinata dall'art. 182-ter del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fall.), e succ. mod. (con l'entrata in vigore del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, avvenuta il 15 luglio 2022, l'istituto della transazione fiscale e previdenziale si è arricchito di ulteriori disposizioni, derivanti, in buona misura,

dal decreto legislativo 17 giugno 2022, n. 83, emanato in attuazione della Direttiva UE 2019/1023.), che consente al debitore di proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e dei relativi accessori alle Agenzie fiscali, nell'ambito di una proposta di concordato preventivo o nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di accordi di ristrutturazione.

Trattasi, quindi, di un **reato proprio**, che può essere commesso solo dall'imprenditore che presenta la proposta di transazione fiscale ovvero dai professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili (che attestano la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano di ristrutturazione dei debiti, ai sensi dell'art. 161, comma 3, l. fall.).

La condotta incriminatrice è di **tipo commissivo** e consiste nell'indicazione, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a euro cinquantamila. Ai fini della configurabilità del delitto in esame, pertanto, è richiesto il superamento di tale **soglia di punibilità**.

Anche a norma del comma 2, qualora tale ammontare sia superiore a euro duecentomila, si configura un'**ipotesi aggravata** sanzionata con la pena della reclusione da un anno a sei anni.

#### ► 4.2. L'elemento soggettivo

Anche in tali ultime fattispecie, l'elemento psicologico è il **dolo specifico**, rappresentato – nell'ipotesi di cui al primo comma – dal fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero dei relativi interessi o sanzioni amministrative, mentre – nel secondo comma – dal fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori mediante l'utilizzo di una procedura di transazione fiscale.

Dal momento che il soggetto agente pone in essere la condotta incriminatrice di cui al comma 1 al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, egli deve agire anche nella **consapevolezza dell'esistenza del debito tributario**.



**Quiz | Il processo tributario**

1. **Il Decreto Legislativo che disciplina il processo tributario è il:**
  - A. d.lgs. 546/1992
  - B. d.lgs. 104/2000
  - C. d.lgs. 310/1992
  - D. d.lgs. 130/2022
2. **Quanto tempo ha il contribuente per presentare un ricorso dopo la notifica dell'atto da impugnare?**
  - A. 30 giorni
  - B. 60 giorni
  - C. 90 giorni
  - D. 120 giorni
3. **Chi può essere parte ricorrente nel processo tributario di primo grado?**
  - A. Il contribuente
  - B. L'amministrazione finanziaria
  - C. Entrambi
  - D. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze
4. **Qual è l'articolo del d.lgs. 546/1992 che prevede gli atti impugnabili?**
  - A. Articolo 7
  - B. Articolo 19
  - C. Articolo 2
  - D. Articolo 1
5. **Per quali cause di valore il giudice monocratico è competente?**
  - A. Inferiore a €20.000
  - B. Inferiore a € 5.000
  - C. Inferiore a €10.000
  - D. Superiore a € 5.000
6. **Quale articolo stabilisce i poteri delle Corti di giustizia tributarie?**
  - A. Articolo 7
  - B. Articolo 13
  - C. Articolo 64
  - D. Articolo 1
7. **Chi presiede le Corti di giustizia Tributarie?**
  - A. Un giudice monocratico
  - B. Il Presidente della Corte
  - C. Un magistrato professionale
  - D. La Commissione Tributaria
8. **La sospensione cautelare è disciplinata dall'articolo:**
  - A. Articolo 47
  - B. Articolo 69
  - C. Articolo 52
  - D. Articolo 12
9. **Le eccezioni processuali non rilevabili d'ufficio possono essere sollevate:**
  - A. Solo dal ricorrente
  - B. Dalla parte resistente costituitasi tempestivamente
  - C. Dal giudice in ogni fase del processo
  - D. Dalla Commissione Tributaria
10. **L'istanza di sospensione cautelare può essere presentata:**
  - A. Contemporaneamente al ricorso
  - B. Entro 60 giorni dalla notifica del ricorso
  - C. Prima della notifica del ricorso
  - D. In ogni grado e stato del procedimento
11. **Le cause di estinzione del processo tributario includono:**
  - A. Rinuncia al ricorso
  - B. Cessazione della materia del contendere
  - C. Tutte le opzioni sono corrette
  - D. Inattività delle parti
12. **Il termine per impugnare l'ordinanza collegiale in materia di sospensione cautelare è di:**
  - A. 15 giorni
  - B. 30 giorni
  - C. 60 giorni
  - D. 6 mesi
13. **Il processo tributario continua se una delle parti presenta istanza di trattazione entro:**
  - A. 3 mesi dalla sospensione
  - B. 6 mesi dalla sospensione
  - C. Un anno dalla sospensione
  - D. 18 mesi dalla sospensione

14. **L'articolo del d.lgs. 546/1992 che si occupa della trattazione dell'udienza è:**
- Articolo 33
  - Articolo 60
  - Articolo 73
  - Articolo 50
15. **Qual è la procedura standard per la contestazione di un avviso di accertamento tributario?**
- Presentazione diretta di un reclamo all'Agenzia delle Entrate
  - Ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado entro termini specifici
  - Invio di una lettera di intenti all'ufficio delle imposte
  - Ricorso alla Commissione Tributaria territorialmente competente
16. **Come si definisce il "giudizio di ottemperanza" nel contesto tributario?**
- Una procedura per l'esecuzione forzata delle sentenze tributarie.
  - Un giudizio preliminare per valutare la legittimità di un atto.
  - Un ricorso speciale per la revisione delle sentenze.
  - Un ricorso innanzi alla Corte di Cassazione
17. **In quali circostanze si può fare appello contro una decisione della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado?**
- In caso di soccombenza in primo grado
  - Solo se il valore della controversia supera una determinata soglia
  - Unicamente per questioni di legittimità costituzionale
  - Per questioni di carattere nomofilattico
18. **Il mancato versamento degli importi definiti per la conciliazione giudiziale comporta?**
- Il venir meno dell'accordo e dunque della conciliazione
  - Non ha effetto ai fini della conciliazione
  - L'avvio della fase esecutiva
  - La ripresa del giudizio
19. **Che cos'è l'accertamento con adesione?**
- Un procedimento disciplinato dal d.lgs. n. 218/1997
  - Un processo di mediazione tra contribuente e agenzia delle entrate
  - Una forma di conciliazione giudiziale
  - Nessuna delle precedenti opzioni
20. **Che cos'è la conciliazione giudiziale fuori udienza?**
- Una negoziazione assistita da un giudice
  - Una forma di mediazione alternativa al processo tributario
  - Un accordo non raggiunto direttamente dalle parti
  - Un accordo raggiunto direttamente tra le parti
21. **Quale articolo disciplina la conciliazione giudiziale in udienza?**
- Articolo 17-bis
  - Articolo 48
  - Articolo 48-bis
  - Nessuna delle precedenti opzioni
22. **La conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria è regolata dall'articolo:**
- 48
  - 48-ter
  - 48-bis
  - 48-bis.1
23. **Qual è il significato di acquiescenza nel contesto del contenzioso tributario?**
- Un accordo di definizione agevolata del contenzioso
  - L'accettazione da parte del contribuente della pretesa dell'ente impositore
  - Un metodo di mediazione tra contribuente e agenzia delle entrate
  - Nessuna delle precedenti opzioni
24. **Che cos'è l'autotutela tributaria?**
- Una forma di definizione agevolata delle liti
  - Il ravvedimento operoso da parte del contribuente

- C. Tutte le opzioni di risposta sono corrette
- D. La revisione autonoma da parte dell'ente impositore delle proprie decisioni
- 25. Qual è il contenuto della legge n. 197/2022?**
- A. La regolamentazione dell'accertamento con adesione
- B. La disciplina della rottamazione-querer
- C. La definizione di nuovi criteri per il reclamo-mediazione
- D. Tutte le opzioni di risposta sono corrette
- 26. Che cos'è il Ravvedimento speciale?**
- A. Una forma di accordo tra fisco e contribuente
- B. Una modalità di rateizzazione del debito tributario
- C. Un accordo tra contribuente
- D. Una procedura speciale per correggere errori nelle dichiarazioni
- 27. Come funziona l'accertamento con adesione?**
- A. Il contribuente propone una soluzione alternativa all'ente impositore
- B. L'ente impositore impone una soluzione al contribuente
- C. Il contribuente accetta senza modifiche la proposta dell'ente impositore
- D. Nessuna delle precedenti opzioni
- 28. In cosa consiste la definizione delle liti pendenti?**
- A. Nella risoluzione di controversie già in atto attraverso la mediazione
- B. Nella definizione delle controversie con il pagamento di un importo pari al valore della controversia
- C. Nell'apertura di nuove procedure di contenzioso
- D. Nella definizione delle controversie con il pagamento di un importo superiore al valore della controversia
- 29. Che cosa si intende per "conciliazione giudiziale"?**
- A. Un accordo raggiunto in sede giudiziale tra contribuente e fisco
- B. Procedura di negoziazione assistita da un giudice tributario
- C. Una procedura di negoziazione assistita da un mediatore
- D. Una decisione imposta da un giudice tributario
- 30. Qual è il principale obiettivo degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario?**
- A. Aumentare il numero di contenziosi tributari
- B. Ridurre il carico di lavoro del sistema giudiziario
- C. Imporre sanzioni maggiori ai contribuenti
- D. Nessuna delle precedenti opzioni
- 31. Quando si perfeziona l'accordo di conciliazione proposto dalla Corte?**
- A. Con la conclusione dell'accordo
- B. Con il pagamento degli importi oggetto di accordo
- C. Con la redazione del processo verbale
- D. Tutte le opzioni di risposta sono corrette
- 32. Quale delle seguenti violazioni NON rileva ai fini sanzionatori secondo il principio di offensività nel sistema tributario?**
- A. Violazioni sostanziali che determinano un mancato pagamento di un tributo dovuto
- B. Violazioni formali che ostacolano l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria
- C. Violazioni meramente formali che non arrecano danno né all'Erario né all'attività di controllo
- D. Violazioni formali con irregolarità nella documentazione contabile

33. **Qual è uno degli obiettivi principali del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173, che introduce il Testo unico delle sanzioni tributarie?**
- Consolidare e semplificare le norme sanzionatorie, rendendole più trasparenti e prevedibili
  - Istituire nuove tipologie di tributi diretti e indiretti
  - Abrogare tutte le norme tributarie precedenti al 2000
  - Applicare sanzioni automatiche per ogni tipo di violazione
34. **Quale delle seguenti affermazioni è corretta in merito all'oggetto materiale dei reati dichiarativi previsti dal d.lgs. 74/2000?**
- È costituito da qualsiasi comunicazione inviata all'Agenzia delle Entrate
  - È costituito dalle dichiarazioni IRAP e dai bilanci annuali
  - È costituito solo dalla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche
  - È costituito dalla dichiarazione obbligatoria ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA
35. **Chi può essere considerato soggetto attivo dei reati tributari commessi da una società di capitali?**
- Solo i soci di maggioranza
  - Solo l'amministratore di diritto
  - L'amministratore di diritto, l'amministratore di fatto e, in certi casi, i direttori generali o liquidatori
  - Solo il rappresentante legale iscritto alla Camera di Commercio
36. **Cosa accade al D.lgs. 74/2000 a partire dal 1° gennaio 2026, a seguito dell'entrata in vigore del Testo Unico Sanzioni (D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173)?**
- Rimane pienamente in vigore con alcune modifiche marginali
  - È abrogato, eccetto per gli articoli 21 bis e 21 ter
  - È abrogato integralmente, senza eccezioni
  - Continua ad applicarsi solo ai reati commessi prima del 2024
37. **In quale delle seguenti situazioni si configura il reato di omessa dichiarazione secondo l'art. 5 del D.lgs. 74/2000?**
- Quando la dichiarazione viene presentata entro 30 giorni dalla scadenza del termine
  - Quando il contribuente omette la dichiarazione IRAP, indipendentemente dall'imposta evasa
  - Quando non viene presentata la dichiarazione dei redditi entro 90 giorni e l'imposta evasa supera i 50.000 euro
  - Quando la dichiarazione viene presentata priva di sottoscrizione
38. **Quale tra le seguenti affermazioni è corretta riguardo al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti?**
- È un reato di pericolo astratto che si consuma al momento dell'emissione del documento
  - È un reato di danno che richiede l'effettiva evasione dell'imposta
  - Si configura solo se il terzo utilizza effettivamente le fatture false
  - Richiede un dolo generico come elemento soggettivo
39. **Qual è il requisito fondamentale per la configurabilità del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili?**
- Che le scritture contabili siano state conservate per almeno cinque anni
  - Che la condotta impedisca la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari
  - Che sia avvenuta una verifica fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate
  - Che le scritture siano state distrutte in presenza di testimoni
40. **Quale tra le seguenti affermazioni descrive correttamente la soglia di punibilità per il reato di omesso versamento di ritenute?**
- Deve essere superiore a 50.000 euro per ciascun trimestre
  - Deve superare i 250.000 euro complessivi nel triennio

- C. Deve essere superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta
- D. È sempre punibile a prescindere dall'importo non versato
- 41. Quale dei seguenti elementi è essenziale per configurare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte?**
- A. Che vi sia una richiesta formale di pagamento da parte dell'Agenzia delle Entrate
- B. Che l'imposta evasa sia riferita esclusivamente all'IVA
- C. Che il debito sia già oggetto di accertamento definitivo
- D. Che l'atto fraudolento renda inefficace la procedura di riscossione coattiva

Risposte corrette

- |      |       |       |       |       |
|------|-------|-------|-------|-------|
| 1. A | 10. A | 19. A | 28. A | 37. C |
| 2. B | 11. C | 20. D | 29. C | 38. A |
| 3. A | 12. A | 21. C | 30. A | 39. B |
| 4. B | 13. B | 22. D | 31. C | 40. C |
| 5. B | 14. A | 23. B | 32. C | 41. D |
| 6. A | 15. B | 24. D | 33. A |       |
| 7. B | 16. A | 25. B | 34. D |       |
| 8. A | 17. A | 26. D | 35. C |       |
| 9. B | 18. B | 27. A | 36. B |       |