

dossier

XIX Legislatura

maggio 2025

Schema di decreto legislativo
recante disposizioni integrative e
correttive in materia di
adempimenti tributari, concordato
preventivo biennale, contenzioso
tributario e sanzioni tributarie

Atto del Governo n. 262



SERVIZIO DEL BILANCIO

Tel. 06 6706 5790 – SBilancioCU@senato.it –  @SR_Bilancio

Nota di lettura n. 242



SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO

Tel. 06 6760 2174 / 9455 – bs_segreteria@camera.it

Verifica delle quantificazioni n. 330

La redazione del presente dossier è stata curata dal Servizio Bilancio dello Stato della Camera.

INDICE

PREMESSA	- 3 -
VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI	- 4 -
ARTICOLO 1.....	- 4 -
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COEFFICIENTI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEI CONTRIBUENTI FORFETARI ...	- 4 -
ARTICOLO 2.....	- 5 -
FATTURAZIONE ELETTRONICA DELLE PRESTAZIONI SANITARIE VERSO CONSUMATORI FINALI.....	- 5 -
ARTICOLO 3.....	- 6 -
TRASMISSIONE DEI CORRISPETTIVI RELATIVI ALLE RICARICHE DEI VEICOLI ELETTRICI	- 6 -
ARTICOLO 4.....	- 8 -
MODIFICA DEI TERMINI PER LA TRASMISSIONE DELLE CU PER I REDDITI LAVORO AUTONOMO E PER LA DISPONIBILITÀ DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI PRECOMPILATA PER I CONTRIBUENTI TITOLARI DI PARTITA IVA	- 8 -
ARTICOLO 5.....	- 9 -
TERMINE DI INVIO AL SISTEMA TESSERA SANITARIA DEI DATI RELATIVI ALLE SPESE SANITARIE	- 9 -
ARTICOLO 6.....	- 9 -
ABROGAZIONE DEL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE PER I SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO.....	- 9 -
ARTICOLO 7.....	- 12 -
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SOSTITUTIVA OPZIONALE PER IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE.....	- 12 -
ARTICOLI 8 E 9.....	- 15 -
INTRODUZIONE DI ULTERIORI CAUSE DI ESCLUSIONE E DI CESSAZIONE DAL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE E NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA	- 15 -
ARTICOLO 10.....	- 16 -
MODIFICA DEL TERMINE DI ADESIONE ALLA PROPOSTA DI CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	- 16 -
ARTICOLO 11.....	- 16 -
MODIFICHE AL TESTO UNICO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA	- 16 -
ARTICOLO 12.....	- 24 -
MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE IN MATERIA DOGANALE NONCHÉ DEL SISTEMA SANZIONATORIO DOGANALE E DELLE ACCISE.....	- 24 -

ARTICOLO 13..... - 29 -

MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI DI CUI ALL’ARTICOLO 5 DEL DECRETO LEGISLATIVO 14 GIUGNO 2024, N. 87..... - 29 -

ARTICOLO 14..... - 32 -

DISPOSIZIONI IN TEMA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E NORME DI COORDINAMENTO .. - 32 -

ARTICOLO 15..... - 36 -

MODIFICA ALL’ARTICOLO 69 DEL TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI CONCERNENTI L’IMPOSTA DI REGISTRO, DI CUI AL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 APRILE 1986, N. 131 E NORME DI COORDINAMENTO..... - 36 -

Informazioni sul provvedimento

Atto n.	262
Natura dell'atto:	Schema di decreto legislativo
Titolo breve:	Disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie
Riferimento normativo:	Articoli 1, comma 6, 11, 16, 17 e 19 della legge 9 agosto 2023, n. 111
Relazione tecnica:	presente

PREMESSA

Lo schema di decreto legislativo in esame reca disposizioni recante integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie.

Lo schema di decreto legislativo è adottato in attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 6, della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale, il quale dispone che il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati ai sensi della legge medesima, entro i termini e secondo la procedura ivi previsti e nel rispetto dei principi e criteri direttivi stabiliti dalla legge stessa.

In particolare, come risulta dal preambolo dello schema di decreto legislativo in esame, si ritiene necessario apportare modifiche a decreti legislativi adottati nell'esercizio della citata legge delega, relativamente alle disposizioni in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sistema sanzionatorio tributario.

Si tratta, nello specifico dei seguenti decreti legislativi:

- il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, recante «Disposizioni in materia di contenzioso tributario»;
- decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, recante «Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari»
- il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, recante «Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale»
- il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, recante «Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111»;

- il decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, recante «Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi»;
- il decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, recante «Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali»;
- il decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175 recante «Testo unico della giustizia tributaria».

Lo schema di decreto legislativo in esame è quindi composto di 16 articoli ed è corredato di relazione tecnica. Gli articoli sono raccolti in IV Capi che rispecchiano gli ambiti di riferimento degli interventi correttivi adottati, ossia:

- modifiche delle disposizioni in materia di adempimenti tributari (Capo I);
- modifiche al concordato preventivo biennale (Capo II);
- modifiche delle disposizioni in materia di contenzioso tributario (Capo III);
- modifiche alle disposizioni in materia di sistema sanzionatorio tributario (Capo IV).

Nella presente Nota sono riportati sinteticamente i contenuti delle disposizioni dello schema di decreto che presentano profili di carattere finanziario e le informazioni fornite dalla relazione tecnica. Vengono quindi esposti gli elementi di analisi e le richieste di chiarimento considerati rilevanti ai fini di una verifica delle quantificazioni riportate nella relazione tecnica.

VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI

ARTICOLO 1

Disposizioni in materia di coefficienti per la determinazione del reddito dei contribuenti forfetari

Le norme dispongono che, fino alla approvazione dei nuovi coefficienti di redditività elaborati sulla base della classificazione delle attività economiche ATECO 2025, i contribuenti forfetari (di cui all'articolo 1, comma 54, della legge n. 190 del 2014), continuano a determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività previsto nell'allegato n. 2 alla legge n. 145 del 2018 (attualmente in vigore), individuato sulla base del codice corrispondente all'attività esercitata secondo la classificazione ATECO 2007.

La relazione tecnica afferma che alla misura non si ascrivono effetti, tenuto conto della sua natura meramente procedurale.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame consentono ai contribuenti forfetari, fino alla approvazione dei nuovi coefficienti di redditività elaborati sulla base della classificazione delle attività economiche ATECO 2025, di determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività previsto nell'allegato n. 2 alla legge n. 145 del 2018 (attualmente in vigore), individuato sulla base del codice corrispondente all'attività esercitata secondo la classificazione ATECO 2007.

La RT non ascrive alle norme effetti finanziari, in considerazione della natura meramente procedurale delle stesse.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 2

Fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie verso consumatori finali

Le norme, attraverso la modifica dell'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 119 del 2018, rendono permanente il divieto di fatturazione elettronica per gli operatori IVA che effettuano prestazioni o cessioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche e consumatori finali.

Si rammenta che l'esonero dalla fatturazione delle prestazioni sanitarie verso consumatori finali è stato introdotto per il solo anno 2019 dall'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 119 del 2018. Tale esonero è stato più volte prorogato ogni anno fino a tutto il 2025. Alla norma che ha introdotto la misura e alle successive proroghe non sono stati ascritti effetti finanziari a carico della finanza pubblica.

La relazione tecnica riferita alla legge di bilancio 2019 (articolo 1, comma 53, della legge n. 145 del 2018) precisava che le norme sono finalizzate ad evitare possibili criticità afferenti all'utilizzo dei dati personali rilevabili dal Sistema tessera sanitaria e, per tale via, ad assicurare l'acquisizione del gettito tributario previsto a legislazione vigente.

La relazione tecnica afferma che alla misura non si ascrivono effetti, tenuto conto della sua natura procedurale.

La **relazione illustrativa** precisa che la disposizione in esame consente di evitare onerosi investimenti infrastrutturali, sia da parte degli operatori sanitari che dell'Amministrazione, volti a individuare un sistema di gestione delle fatture elettroniche, diverso dal Sistema di Interscambio, che garantisca una adeguata tutela dei dati personali contenuti nelle suddette fatture.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame rendono permanente il divieto di fatturazione elettronica per gli operatori IVA che effettuano prestazioni o cessioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche e consumatori finali, previsto dall'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 119 del 2018. La relazione tecnica non ascrive alle norme effetti finanziari, in considerazione della natura procedurale delle stesse.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare, posto che, all'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 119 del 2018, che ha disposto l'esonero dalla fatturazione per il solo anno 2019, e ai successivi interventi legislativi di proroga, non sono tati ascritti effetti finanziari.

ARTICOLO 3

Trasmissione dei corrispettivi relativi alle ricariche dei veicoli elettrici

Le norme, modificando l'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, demandano a uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro 180 giorni dalla entrata in vigore della disposizione in esame, la regolamentazione tecnica del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri relativi alle ricariche dei veicoli elettrici effettuate tramite stazioni di ricarica, di cui al Regolamento (UE) 2023/1804 del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 settembre 2023¹, escludendo qualsiasi informazione sui clienti (commi 1 e 2).

La RT spiega che la disposizione in esame - al fine di consentire il rispetto dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri da parte degli operatori che mettono a disposizione servizi di ricarica elettrica dei veicoli, tramite stazioni di ricarica che non prevedono l'identificazione del cliente - dispone che con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate vengano definite le modalità di certificazione delle citate operazioni di ricarica, consentendo una trasmissione centralizzata dei dati dei corrispettivi da parte del gestore delle colonnine. La RT precisa che resta comunque ferma la possibilità di certificare l'operazione mediante fatturazione nel caso di identificazione del cliente.

Inoltre, vengono estese alle operazioni di ricarica elettriche le sanzioni connesse alle violazioni dovute alla mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero alla memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, disciplinate dagli articoli 6, comma 2-*bis*, e 11, comma 2-*quinqies*, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (comma 3). Sono state apportate analoghe modifiche agli articoli 31, comma 3, e 36, comma 6, del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo n. 175 del 2024 (comma 4).

¹ Si tratta del Regolamento sulla realizzazione di un'infrastruttura per i combustibili alternativi che abroga la direttiva 2014/94/UE.

La relazione tecnica afferma che la misura non determina effetti finanziari, tenuto conto che l'intervento è volto a semplificare gli adempimenti dei contribuenti, ma assicura comunque requisiti di sicurezza e inalterabilità del processo di certificazione fiscale.

Le amministrazioni interessate provvedono alle attività previste nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente.

La RT rammenta che il Regolamento (UE) 2023/1804 ha previsto una peculiare disciplina riguardante le infrastrutture mediante le quali rifornire veicoli a combustibili alternativi rispetto a quelli fossili, prevedendo la possibilità di effettuare delle ricariche elettriche ad *hoc* presso stazioni di ricarica accessibili al pubblico, utilizzando strumenti di pagamento elettronici. In particolare, tale disciplina unionale stabilisce che il punto di ricarica è sempre connesso digitalmente (ad un *server* gestionale remoto) e, attraverso questa connessione, invia e riceve informazioni in tempo reale riferite all'energia erogata e possa essere monitorato/controllato a distanza. Inoltre, l'articolo 5 del Regolamento prevede che i punti di ricarica siano integrati con strumenti che consentano il pagamento elettronico del rifornimento di elettricità.

Attualmente, chiarisce la RT, il servizio di ricarica elettrica tramite punti di ricarica accessibili al pubblico viene erogato a clienti che hanno sottoscritto abbonamenti o che utilizzano apposite applicazioni "mobile" che prevedono l'identificazione del cliente e i relativi corrispettivi sono certificati mediante l'emissione di fatture elettroniche. Nel caso in cui i soggetti che operano nel settore della mobilità elettrica intendessero fornire il servizio di ricarica anche a soggetti non contrattualizzati e, quindi, non identificati (cosiddetti utenti *guest*), la legislazione vigente li costringerebbe ad adottare il processo di memorizzazione e trasmissione elettronica dei dati dei corrispettivi giornalieri previsto dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 127 del 2015, assimilando le colonnine di ricarica elettrica a delle "*vending machine*", per le quali è previsto che la memorizzazione e trasmissione telematica dei dati sia effettuata presso ogni distributore in relazione alle somme incassate dalle singole periferiche di pagamento, con un conseguente aggravio in termini di tempi e di costi.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame prevedono che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, vengano definite le modalità di regolamentazione tecnica del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri relativi alle ricariche dei veicoli elettrici effettuate tramite stazioni di ricarica, che non prevedono l'identificazione del cliente.

La RT afferma che le norme non determinano effetti finanziari, tenuto conto che l'intervento è volto a semplificare gli adempimenti dei contribuenti, ma assicura comunque requisiti di sicurezza e inalterabilità del processo di certificazione fiscale. La RT afferma inoltre che le

amministrazioni interessate provvedono alle attività previste nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 4

Modifica dei termini per la trasmissione delle CU per i redditi lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA

Le norme, modificando dell'articolo 4, comma 6, del DPR n. 322 del 1998, prevedono che dal 2026 le certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale ovvero provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti, anziché entro il 31 marzo. Inoltre, modificando l'articolo 1, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 175 del 2014, si dispone che dal 2026 la dichiarazione precompilata dei contribuenti titolari di partita IVA viene resa disponibile telematicamente entro il 20 maggio di ciascun anno (anziché dal 30 aprile).

La RT spiega che per tutti gli altri contribuenti (lavoratori e pensionati) la dichiarazione precompilata (modello 730) viene messa a disposizione, come di consueto e come previsto dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 175 del 2014, a partire dal 30 aprile.

La relazione tecnica afferma che alla misura non si ascrivono effetti finanziari, tenuto conto del carattere procedurale della stessa.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame differiscono i termini per la trasmissione delle certificazioni uniche per i redditi lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA.

La RT afferma che le norme non determinano effetti finanziari, tenuto conto del carattere procedurale delle stesse.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 5

Termine di invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie

Le norme, sostituendo l'articolo 12 del decreto legislativo n. 1 del 2024, prevedono che, a partire dai dati relativi al 2025, i soggetti tenuti all'invio dei dati delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria per la predisposizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, della dichiarazione dei redditi precompilata, provvedono alla trasmissione di tali dati con cadenza annuale, anziché semestrale, entro il termine da stabilire con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

La relazione tecnica afferma che alla misura non si ascrivono effetti finanziari, tenuto conto del carattere procedurale della stessa.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame prevedono che, a partire dai dati relativi al 2025, i soggetti tenuti all'invio dei dati delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria per la predisposizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, della dichiarazione dei redditi precompilata, provvedono alla trasmissione di tali dati con cadenza annuale, anziché semestrale, entro il termine da stabilire con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. La RT afferma che le norme non determinano effetti finanziari, tenuto conto del carattere procedurale delle stesse.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 6

Abrogazione del concordato preventivo biennale per i soggetti in regime forfetario

Normativa vigente. Gli articoli da 23 a 33 del decreto legislativo n. 13 del 2024 disciplinano il concordato preventivo biennale per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario². Per i citati contribuenti i redditi sono determinati sulla base della procedura di elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale

² Si ricorda che il regime forfetario è stato introdotto dalla legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi 54-89 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014) ed è destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. Esso prevede rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, e consente, altresì, la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta con aliquota al 15 per cento sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Il comma 54 della legge di bilancio 2023 innalza a 85 mila euro (rispetto al precedente limite previsto a 65 mila euro) la soglia di ricavi e compensi che consente di applicare un'imposta forfetaria del 15 per cento sostitutiva di quelle ordinariamente previste. La disposizione prevede inoltre che tale agevolazione cessa immediatamente di avere applicazione per coloro che avranno maturato compensi o ricavi superiori ai 100 mila euro, senza aspettare l'anno fiscale seguente.

di cui all'articolo 9 del suddetto decreto, prevedendosi, tuttavia, l'obbligo di dichiarazione di un reddito minimo di duemila euro.

Inoltre, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, l'articolo 4, comma 1, lettera r), del decreto legislativo n. 108 del 2024, recante disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale, ha introdotto, inserendo il nuovo articolo 31-bis nel decreto legislativo n. 13 del 2024, la facoltà di assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, in eccedenza rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, pari al 10 per cento dell'eccedenza, ovvero del 3 per cento nel caso di nuove attività. L'imposta sostitutiva è corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza.

L'adesione al concordato preventivo biennale non produce effetti ai fini dell'IIVA, la cui applicazione avviene secondo le regole ordinarie per i contribuenti ISA e secondo quelle previste per il regime forfetario per i contribuenti che abbiano aderito al medesimo regime. Inoltre, il reddito previsto nell'ambito del concordato preventivo biennale non rileva ai fini ISEE, dovendosi, in tal caso, far riferimento al reddito effettivo e non a quello concordato.

Si rammenta che la relazione tecnica riferita agli articoli da 23 a 33 (contribuenti che aderiscono al regime forfetario) dell'Atto del Governo n. 105, poi divenuto decreto legislativo 13 del 2024, stimava effetti di maggiori entrate derivanti dall'adesione al concordato da parte dei contribuenti forfetari, che non sono state tuttavia scontate nei saldi di finanza pubblica. Infatti, l'articolo 40 del decreto legislativo 13 del 2024, recante disposizioni finanziarie (*ex* articolo 38 dell'Atto del Governo n. 105), prevede, al comma 2, che le maggiori entrate erariali, per il biennio 2024-2025, derivanti dall'attuazione delle disposizioni di cui al titolo II (disciplina del concordato preventivo biennale), affluiscono al pertinente capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, e nella misura determinata sulla base del monitoraggio effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze e dall'Agenzia delle entrate sono destinate, anche mediante riassegnazione, al fondo per l'attuazione della delega fiscale (di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209), per essere prioritariamente destinate alla riduzione delle aliquote IRPEF (articolo 11, comma 1, del TUIR).

Le norme dispongono l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2025, degli articoli da 23 a 33 del decreto legislativo 13 del 2024 recante la disciplina del concordato preventivo biennale per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario.

La relazione illustrativa spiega che l'intervento in esame tiene conto delle istanze pervenute dalle associazioni di categoria, in considerazione della sperimentabilità normativamente prevista per l'applicazione del concordato preventivo biennale ai contribuenti in regime forfetario e considerato il numero di tali soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale nel corso del 2024.

La relazione tecnica afferma che la norma in esame non determina effetti finanziari negativi tenuto conto che, in sede di introduzione della misura, all'istituto non sono stati ascritti effetti.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme dispongono l'abrogazione degli articoli da 23 a 33 del decreto legislativo 13 del 2024 recanti la disciplina del concordato preventivo biennale per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario.

La RT afferma che le norme in esame non determinano effetti finanziari negativi tenuto conto che, in sede di introduzione della misura, all'istituto non sono stati ascritti effetti.

In proposito, si rileva innanzitutto che, quanto affermato dalla citata RT, trova riscontro anche nella RT riferita agli articoli da 23 a 33 (contribuenti che aderiscono al regime forfetario) dell'Atto del Governo n. 105, poi divenuto decreto legislativo 13 del 2024, che stimava effetti di maggiori entrate derivanti dall'adesione al concordato da parte dei contribuenti forfetari, non scontati tuttavia nei saldi di finanza pubblica³.

Ciò premesso, andrebbero tuttavia acquisiti chiarimenti circa gli effetti finanziari connessi all'abrogazione dell'articolo 31-bis del decreto legislativo n. 13 del 2024, non considerato dalla predetta relazione tecnica, in quanto inserito dal successivo decreto legislativo n. 108 del 2024, recante disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale, che ha introdotto il regime opzionale dell'imposta sostitutiva ai redditi per i contribuenti forfetari che aderiscono al concordato.

Si ricorda che tale regime consente di assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, in eccedenza rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a una

³ Si rammenta al riguardo che l'articolo 40 del decreto legislativo n. 13 del 2024, recante le disposizioni finanziarie, (ex articolo 38 dell'Atto del Governo n. 105), prevede, al comma 2, che le maggiori entrate erariali, per il biennio 2024-2025, derivanti dall'attuazione delle disposizioni di cui al titolo II (disciplina del concordato preventivo biennale), affluiscono al pertinente capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, e nella misura determinata sulla base del monitoraggio effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze e dall'Agenzia delle entrate sono destinate, anche mediante riassegnazione, al fondo per l'attuazione della delega fiscale (di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209), per essere prioritariamente destinate alla riduzione delle aliquote IRPEF (articolo 11, comma 1, del TUIR).

imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, pari al 10 per cento dell'eccedenza, ovvero del 3 per cento nel caso di nuove attività⁴.

Gli eventuali effetti finanziari derivanti dall'introduzione di tale nuovo regime non sono stati presi in considerazione dalla RT riferita allo schema di decreto legislativo (A.G. 170), poi divenuto decreto legislativo n. 108 del 2024, dal momento che la norma in argomento è stata inserita, in sede di adozione del testo definitivo del medesimo decreto legislativo n. 108 del 2024, all'articolo 4, comma 1, lettera r), che ha integrato il decreto legislativo n. 13 del 2024 con l'inserimento dell'articolo 31-*bis*.

In proposito, si rammenta che, in sede di adozione del testo definitivo del decreto legislativo n. 108 del 2024, il Governo, nell'acquisire i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, ha introdotto alcune norme. In particolare, le Commissioni di merito [6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato⁵ e la VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati⁶] hanno espresso parere favorevole con condizioni, tra cui l'introduzione dell'imposta sostitutiva in argomento che, essendo stata inserita soltanto in sede di adozione del testo definitivo, non risulta corredata di relazione tecnica.

Tutto ciò premesso, considerato che la relazione tecnica, che correda il presente provvedimento, non fornisce alcuna indicazione in merito agli effetti finanziari eventualmente ascritti al citato articolo 31-*bis* del decreto legislativo n. 13 del 2024, ai fini dei saldi di finanza pubblica, andrebbe fornito un chiarimento al riguardo.

ARTICOLO 7

Disposizioni in materia di imposta sostitutiva opzionale per il concordato preventivo biennale

Normativa vigente. L'articolo 20-*bis* del decreto legislativo n. 13 del 2024, introdotto dall'articolo 4, comma 1, lettera l), del decreto legislativo n. 108 del 2024, recante disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale, disciplina un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

⁴ L'imposta sostitutiva è corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza.

⁵ Seduta del 10 luglio 2024.

⁶ Seduta del 17 luglio 2024.

In particolare, si prevede che, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate hanno la facoltà di assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, in eccedenza rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando un'aliquota:

- del 10 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;
- del 12 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6, ma inferiore a 8;
- del 15 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6.

Si rammenta che l'articolo 20-*bis* in commento non è corredato di relazione tecnica.

Le norme incrementano, a decorrere dalle adesioni per il biennio 2025-2026, l'imposta sostitutiva opzionale dovuta dai soggetti aderenti al concordato che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

In particolare, viene inserito il nuovo comma 1-*bis* con cui si specifica che le aliquote sopra menzionate (del 10, 12 e 15 per cento) dell'imposta sostitutiva opzionale per il concordato preventivo si applicano limitatamente all'ipotesi in cui l'eccedenza del reddito concordato rispetto al reddito effettivo del periodo d'imposta precedente non sia superiore a 85 mila euro. Diversamente, qualora l'eccedenza superi detto importo, si applicano, limitatamente a tale parte, le aliquote del:

- 43 per cento (di cui all'articolo 11, comma 1, lettera c), del TUIR) per i contribuenti soggetti passivi IRPEF;
- 24 per cento (di cui all'articolo 77 del TUIR) per i contribuenti soggetti passivi IRES.

La relazione illustrativa chiarisce che per le società o associazioni di cui agli articoli 5 e 116 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR), il superamento del limite di 85 mila euro è verificato, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con le aliquote di cui al nuovo comma 1-*bis*, in capo alla società o associazione, indipendentemente dalla quota di eccedenza imputata ai soci o associati.

La relazione tecnica afferma che la disposizione, prevedendo un aumento dell'imposizione sostitutiva sui maggiori redditi concordati rispetto ai corrispondenti redditi dell'anno precedente all'adesione, è suscettibile di determinare potenziali effetti positivi sul gettito che, in via prudenziale, non vengono quantificati.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme incrementano, a decorrere dalle adesioni per il biennio 2025-2026, l'imposta sostitutiva opzionale dovuta dai soggetti

aderenti al concordato che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), che presentano una differenza tra il reddito concordato e il reddito effettivo del periodo d'imposta precedente superiore a 85 mila euro. In particolare, si prevede per le persone fisiche di applicare, all'eccedenza superiore a 85 mila euro, le aliquote IRPEF del 43 per cento e l'aliquota IRES del 24 per cento per coloro che sono assoggettati a tale imposta, anziché le minori aliquote previste a legislazione vigente, in funzione del livello di affidabilità fiscale, nella misura del 10, 12 e 15 per cento.

La RT afferma che la disposizione, prevedendo un aumento dell'imposizione sostitutiva sui maggiori redditi concordati rispetto ai corrispondenti redditi dell'anno precedente all'adesione, è suscettibile di determinare potenziali effetti positivi sul gettito che, in via prudenziale, non vengono quantificati.

In proposito, pur concordando con la RT circa i potenziali effetti positivi di gettito rispetto al regime di imposta sostitutiva come risultante dalla legislazione vigente, andrebbero tuttavia forniti elementi informativi circa gli eventuali effetti finanziari ascritti all'articolo 20-*bis* del decreto legislativo 13 del 2024 (modificato dalla norma in esame), dal momento che il citato articolo è stato inserito, alla lettera /) del comma 1 dell'articolo 4, in sede di adozione del testo definitivo dell'Atto del Governo n. 170, poi divenuto decreto legislativo n. 108 del 2024, che ha integrato il decreto legislativo n. 13 del 2024.

In proposito, si rammenta che, in sede di adozione del testo definitivo del citato Atto n. 108 del 2024, il Governo, nell'acquisire i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, ha introdotto alcune norme.

In particolare, le Commissioni di merito [6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato⁷ e la VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati⁸] hanno espresso parere favorevole con condizioni, tra cui l'introduzione dell'imposta sostitutiva in argomento che, essendo stata inserita soltanto in sede di adozione del testo definitivo, non risulta corredata di relazione tecnica.

⁷ Seduta del 10 luglio 2024.

⁸ Seduta del 17 luglio 2024.

ARTICOLI 8 e 9

Introduzione di ulteriori cause di esclusione e di cessazione dal concordato preventivo biennale e norma di interpretazione autentica

Le norme introducono ulteriori cause di esclusione e di cessazione dal concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo e per talune associazioni e società dagli stessi partecipate (articolo 8).

Inoltre, recano una norma di interpretazione autentica con cui si chiarisce il significato di operazioni di conferimento ai fini di una specifica causa di esclusione e di cessazione dal regime di concordato preventivo biennale.

In particolare, con riferimento alla causa di esclusione e di cessazione dal regime di concordato preventivo biennale prevista, rispettivamente, dagli articoli 11, comma 1, lettera *b*-quater), e 21, comma 1, lettera *b*-ter), del decreto legislativo n. 13 del 2024, la disposizione chiarisce, con una norma di interpretazione autentica, che per operazioni di conferimento si intendono esclusivamente quelle aventi ad oggetto una azienda o un ramo di azienda (articolo 9).

La relazione tecnica afferma che le modifiche di cui all'articolo 8 non determinano effetti finanziari negativi tenuto conto che, in sede di introduzione dell'istituto del concordato preventivo biennale, non sono stati ascritti effetti. Con riferimento alla norma di interpretazione autentica recata dall'articolo 9 la RT afferma che alla misura non sono ascritti effetti finanziari.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame introducono ulteriori cause di esclusione e di cessazione dal concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo e per talune associazioni e società dagli stessi partecipate (articolo 8). La disposizione reca inoltre una norma di interpretazione autentica che chiarisce - nell'ambito della disciplina del concordato preventivo biennale, relativamente alla causa di esclusione e di quella di cessazione connesse all'ipotesi in cui la società o l'ente risulta interessato da operazioni di conferimento - che tale ipotesi è limitata al solo conferimento di azienda o ramo d'azienda.

La RT afferma che le norme non determinano effetti finanziari negativi tenuto conto che, in sede di introduzione dell'istituto del concordato preventivo biennale, non sono stati ascritti effetti all'istituto medesimo.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 10

Modifica del termine di adesione alla proposta di concordato preventivo biennale

Le norme differiscono dal 31 luglio al 30 settembre il termine di adesione al concordato preventivo biennale di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo n. 13 del 2024. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il termine è differito all'ultimo giorno del nono mese successivo (e non più del settimo mese) a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La relazione tecnica afferma che alle norme in esame non si ascrivono effetti, tenuto conto del carattere procedurale delle stesse.

In merito ai profili di quantificazione, differiscono dal 31 luglio al 30 settembre il termine di adesione al concordato preventivo biennale di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo n. 13 del 2024. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il termine è differito all'ultimo giorno del nono mese successivo (e non più del settimo mese) a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La RT afferma che alle norme in esame non si ascrivono effetti, tenuto conto del carattere procedurale delle stesse.

Ciò stante, non si hanno osservazioni da formulare.

ARTICOLO 11

Modifiche al Testo unico della giustizia tributaria

Le norme introducono misure correttive in materia di contenzioso tributario, con particolare riguardo alla realizzazione del principio di digitalizzazione del processo tributario telematico, e apportano varie modifiche al Testo unico della Giustizia tributaria. Nel dettaglio, intervengono sul decreto legislativo n. 546 del 1992 recante disposizioni sul processo tributario, come segue (comma 1):

- modificano l'articolo 25-bis, comma 5-bis, in materia di potere di certificazione di conformità di atti, laddove, in merito ai requisiti di cui devono disporre i documenti ai fini dell'esame da parte del giudice, invece dell'attestazione di conformità all'originale della copia informatica depositata nel fascicolo telematico (come disposto nella vigente

formulazione), si prevede la conformità al documento analogico detenuto dal difensore [lettera a)];

- dispongono la sostituzione dell'articolo 35, comma 1, prevedendo che sia il Presidente - e non il collegio giudicante, come attualmente previsto - a dare lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà della corte di giustizia tributaria di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni [lettera b)];
- modificano l'articolo 68, comma 2, primo periodo, laddove, in materia di pagamento del tributo in pendenza del processo, è stabilito che il rimborso al contribuente di quanto versato in eccesso spetta dopo lo svolgimento anche del secondo grado di giudizio, a differenza di quanto previsto dalla disciplina vigente in cui il rimborso viene limitato all'eccedenza di quanto statuito nel primo grado [lettera c)].

In proposito, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 68, comma 1, gli atti impositivi per i quali è pendente il giudizio dinanzi alle corti di giustizia tributaria sono oggetto, nei casi previsti, di una riscossione frazionata del *quantum* in essi definito tra primo e secondo grado secondo specifiche quote, anche in deroga alle prescrizioni delle singole leggi di imposta, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, 13 gennaio 2023, n. 900);

- modificano la disciplina in materia di giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 70, comma 2, prevedendo che la messa in mora nei confronti dei soggetti dallo stesso indicati⁹ possa essere effettuata, oltre che a mezzo dell'ufficiale giudiziario, tramite posta elettronica certificata (PEC).

Coerentemente con gli interventi normativi di cui al comma 1, dato il contenuto analogo rispetto a questi ultimi, risultano oggetto di modifica, al comma 2, le seguenti disposizioni del decreto legislativo n. 175 del 2024 recante Testo unico della giustizia tributaria:

- l'articolo 72, comma 6, in riferimento al potere di certificazione di conformità di atti processuali e documenti [lettera a)];
- l'articolo 84, comma 1, in ordine alla fase di deliberazione della corte di giustizia tributaria [lettera b)];
- l'articolo 126, comma 2, primo periodo, con riferimento al rimborso del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza [lettera c)];
- l'articolo 128, comma 2, in tema di strumenti idonei per la comunicazione di messa in mora [lettera d)].

Con riferimento alla clausola di invarianza finanziaria nell'attuazione della previsione di cui all'articolo 129, comma 2 (emanazione di regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto di udienze e camere di consiglio), è altresì disposta la correzione di un refuso

⁹ Messa in mora dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

presente all'articolo 129, comma 2, laddove il corretto richiamo è al decreto¹⁰ di cui al comma 1 (in luogo del comma 3, nella formulazione vigente) [lettera e)].

Le norme, infine, modificano l'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 220 del 2023, relativo all'entrata in vigore e alla decorrenza degli effetti delle disposizioni del predetto decreto legislativo. In particolare, è inserito il comma 2-*bis* diretto a variare la decorrenza dell'applicazione dell'istituto della conciliazione fuori udienza, prevedendo che tale istituto si applichi non solo ai giudizi instaurati in Corte di Cassazione a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 220 del 2023 (5 gennaio 2025), ma anche a quelli pendenti alla data del 4 gennaio 2024. Vengono quindi apportate modifiche di coordinamento normativo all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 220 del 2023 (comma 3).

In proposito, la relazione illustrativa riferisce che la previsione dell'applicabilità dell'istituto della conciliazione anche ai ricorsi pendenti in cassazione alla data del 4 gennaio 2024 mira a correggere un'asimmetria di sistema, affermandone altresì le potenzialità deflative rispetto al poderoso arretrato pendente davanti alla Corte di Cassazione.

Si rammenta, altresì, che l'istituto della conciliazione fuori udienza, disciplinato dall'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, è stato esteso al giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, ad opera dell'articolo 1, comma 1, lettere u) e z), del decreto legislativo n. 220 del 2023, il quale, oltre a prevedere un abbattimento dell'imposta oggetto dell'accordo, ha anche disposto l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta al sessanta per cento del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione, con ciò modificando l'articolo 48-*ter* del predetto decreto legislativo n. 546 del 1992. La relazione tecnica a corredo dell'Atto del Governo n. 99, poi divenuto decreto legislativo n. 220 del 2023, asseriva che le menzionate misure non avrebbero determinato maggiori oneri a carico della finanza pubblica, coerentemente con le valutazioni di analogo tenore riferite all'introduzione degli articoli da 48 a 48-*ter* nel decreto legislativo n. 546 del 1992 da parte del decreto legislativo n. 156 del 2015. In particolare, a seguito di una dettagliata analisi basata sui dati relativi al contenzioso, la RT dell'Atto del Governo n. 99 poneva a confronto l'incasso ipoteticamente conseguibile dalle conciliazioni, pari a 20 milioni di euro in un anno solare, e quello derivante dalla conclusione del giudizio di Cassazione con esito favorevole all'ente impositore, pari a 7 milioni (riscuotibili, peraltro, in un lasso di tempo considerevole)¹¹. Pertanto, non solo la misura non avrebbe determinato maggiori oneri a carico della finanza pubblica, ma – concludeva sul punto la RT – se la conciliazione fosse stata adottata in sede di giudizio in Cassazione, secondo le stesse

¹⁰ Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i consigli nazionali dei professionisti abilitati alla difesa davanti alle corti di giustizia tributaria.

¹¹ Per la valutazione degli effetti finanziari delle misure, con riguardo al numero delle conciliazioni, la relazione tecnica prendeva come anno di riferimento il 2022, trattandosi dell'annualità più recente per la quale la serie completa dei dati era disponibile. Anche in merito al valore economico degli accordi conciliativi, era stato scelto il 2022. In questo caso la RT motivava tale scelta con il fatto che il valore assoluto di conciliazione risultava il più elevato nel triennio considerato (2021-2023).

percentuali di applicazione nelle Corti di giustizia tributaria di secondo grado a legislazione vigente, si sarebbero potuti determinare effetti positivi, prudenzialmente non quantificati.

Con riguardo all'analisi condotta dalla predetta relazione tecnica, il **Governo**¹², nel puntualizzare la correttezza dei dati sottostanti, ribadiva la sostenibilità della clausola di invarianza finanziaria recata dall'articolo 3 del predetto decreto legislativo n. 220 del 2023. Inoltre, in riferimento agli eventuali effetti sui comportamenti dei contribuenti, segnatamente sulla propensione ad accedere alla conciliazione in primo e secondo grado [posto che la misura di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *u*), ha esteso l'istituto conciliativo anche al giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione], evidenziava la convenienza ad aderire alla conciliazione nel grado di merito da parte del contribuente, dal momento che dall'impianto sanzionatorio risultante dall'integrazione dell'articolo 48-*ter*, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992 ad opera del medesimo articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 220 del 2023 emerge comunque un incremento delle sanzioni dal giudizio di merito a quello di legittimità¹³. Peraltro, al fine di effettuare una valutazione complessiva degli effetti sulla propensione alla conciliazione derivanti dai predetti interventi normativi, il **Governo** osservava che occorre anche tenere conto dei costi diretti e indiretti connessi alla prosecuzione del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione e che, in ogni caso, tale propensione è condizionata da fattori contingenti, quali la natura della controversia, la misura del tributo già riscosso in pendenza di causa, anche tenuto conto dell'esito delle eventuali cautelari richieste/accolte, nonché i precedenti giurisprudenziali sulla fattispecie oggetto della lite. Per tali considerazioni, riteneva che l'introduzione della conciliazione in Cassazione non avrebbe inciso sulla propensione a utilizzare detto istituto in sede di merito.

La relazione tecnica afferma che le disposizioni in esame non comportano nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato, in quanto contengono norme di natura processuale tributaria. Con riguardo, in particolare, al comma 3, lettera *a*), numeri 1) e 2), della normativa in esame che introduce la possibilità della conciliazione per i contenziosi pendenti in Cassazione alla data del 4 gennaio 2024, la RT illustra l'analisi sottostante alla valutazione degli effetti finanziari, premettendone la coerenza con la metodologia utilizzata per la redazione della relazione tecnica riferita all'introduzione della conciliazione in Cassazione di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, applicabile ai ricorsi di legittimità instaurati dal 5 gennaio 2024, come introdotto dall'articolo 1, comma 1, lett. *u*), numero 2), del decreto legislativo n. 220 del 2023. Il citato articolo 48, comma 4-*bis*, del decreto legislativo n. 546 del 1992, ha esteso l'istituto della conciliazione al giudizio dinanzi alla Corte di cassazione, prevedendo, oltre ad un abbattimento dell'imposta oggetto dell'accordo, anche l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta al

¹² Nota depositata dal rappresentante del Governo presso la Commissione V – Bilancio e Programmazione economica, nella seduta n. 223 del 27 dicembre 2023.

¹³ Sessanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione, in luogo del quaranta per cento o del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione rispettivamente in primo e secondo grado di giudizio

sessanta per cento del minimo previsto dalla legge. Ai fini del computo degli effetti finanziari correlati alla applicazione della normativa in esame anche ai giudizi di legittimità pendenti alla data del 4 gennaio 2024, sono stati presi in esame i contenziosi dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione, il cui ammontare risulta pari a circa il 96 per cento del valore complessivo delle nuove controversie decise in Cassazione¹⁴.

Nella tabella che segue è riportato il numero complessivo delle decisioni depositate presso le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado nel quadriennio 2021-2024, con riguardo al contenzioso instaurato nei confronti dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione.

Numero delle decisioni depositate

Corti di Giustizia Tributaria di primo grado	2021	80.333
	2022	74.819
	2023	82.780
	2024	103.524
	Totale	341.456
Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado	2021	46.217
	2022	40.537
	2023	37.899
	2024	36.640
	Totale	161.293
Totali	2021	126.550
	2022	115.356
	2023	120.679
	2024	140.164
	Totale	502.749

(Fonte: MEF - Dipartimento della giustizia tributaria)

Nella tabella successiva è riportato, invece, il numero delle conciliazioni che si sono perfezionate in relazione alle controversie tributarie pendenti in primo grado e in appello nel triennio 2022-2024, sempre con riguardo al contenzioso dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione.

Numero delle conciliazioni

Corti di Giustizia Tributaria di primo grado	2022	1.586
	2023	2.157
	2024	3.257
	Totale	7.000
Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado	2022	853
	2023	1.023
	2024	739
	Totale	2.615
Totali	2022	2.439
	2023	3.180
	2024	3.996
	Totale	9.615

(Fonte: Agenzia delle entrate)

¹⁴ Fonte: MEF, Dipartimento della giustizia tributaria, Relazione anno 2023 sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario.

Per valutare gli effetti finanziari della nuova disposizione in esame, la RT prende come anno di riferimento il numero e il valore delle conciliazioni che si sono perfezionate nel corso del 2023 nell'ambito del secondo grado di giudizio, trattandosi dell'annualità per la quale si è registrato il numero più elevato di conciliazioni. La RT non ha ritenuto invece funzionale l'utilizzo del numero delle conciliazioni operate in Cassazione nell'anno 2024 (22 unità), atteso che quest'ultime, essendo attivabili con riguardo ai soli ricorsi di legittimità proposti dal 5 gennaio 2024 in virtù della disposizione instaurata con il decreto legislativo n. 220 del 2023, non rappresentano una base di dati statisticamente significativa. Rapportando il numero delle conciliazioni che si sono perfezionate nell'anno 2023 in appello (n. 1.023), con il numero complessivo delle decisioni depositate nello stesso anno nel medesimo grado di giudizio (n. 37.899), la RT rileva che gli accordi conciliativi tra le parti rappresentano il 2,7 per cento del contenzioso definito. Ciò posto, considerato che nella stessa annualità 2023 sono state definite da parte della Corte di cassazione n. 9.955 controversie riguardanti contenziosi instaurati avverso l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia entrate-riscossione¹⁵, applicando il medesimo indice del 2,7 per cento delle conciliazioni perfezionate in appello nell'ambito del processo tributario anche al giudizio di Cassazione, la RT ipotizza che il numero degli accordi che annualmente potrebbero essere raggiunti dalle parti in pendenza del giudizio di legittimità risulta pari a 269 conciliazioni. Al fine di stimare il valore economico medio delle 269 conciliazioni annuali in pendenza del giudizio di legittimità, ha ritenuto di fare riferimento ai contenziosi giacenti presso la Corte di Cassazione, riguardanti l'impugnativa delle sentenze di merito decise dalle Corti di giustizia tributaria in relazione al contenzioso dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione. In particolare, poiché la norma ora in esame estende la possibilità della conciliazione anche ai contenziosi pendenti in Cassazione alla data del 4 gennaio 2024, si è fatto riferimento ai giudizi pendenti alla data del 31 dicembre 2023, non ancora definiti sino alla data del 14 marzo 2025, come risultanti dalla successiva tabella.

Corte di Cassazione – pendenti al 31/12/2023 non ancora definiti alla data del 14/03/2025

Ente impositore	Procedimenti pendenti	Valore economico totale	Valore economico medio
Agenzia delle entrate	21.802	17.749.222.634,20	814.109,84
Agenzia delle entrate-riscossione	2.362	757.772.393,50	320.818,12
Totale	24.164	18.506.995.027,70	765.891,20

(Fonte: Corte di cassazione, Ufficio di statistica)

Il valore unitario medio delle suddette pendenze di legittimità è pari a euro 765.891 (euro 18.506.995.027,70 / n. 24.164). Pertanto, applicando tale valore medio alle 269 conciliazioni

¹⁵ Fonte: Corte di Cassazione, Ufficio di statistica.

ipotizzate, è possibile stimare in euro 206.024.679 (euro 765.891 x n. 269), il valore economico complessivo degli accordi conciliativi annuali che potrebbe derivare, a titolo di debito d'imposta e sanzioni, dall'applicazione della norma di cui trattasi. A tale proposito, la RT osserva come il suddetto importo di oltre 206 milioni di euro debba ritenersi stimato sensibilmente in eccesso, in considerazione della vetustà delle controversie pendenti presso la Corte di cassazione. Si osserva, inoltre, in base alle serie storiche delle conciliazioni concluse in appello dall'Agenzia delle entrate, che circa la metà delle stesse si chiude con il pagamento in un'unica soluzione; pertanto, laddove le condizioni sopra descritte venissero rispettate anche nel giudizio di legittimità, dall'applicazione della norma potrebbe derivare un incasso di circa 103 milioni in un anno solare, oltre a ulteriori 103 milioni di euro potenzialmente dilazionabili in 16 rate trimestrali. Di contro, in assenza di conciliazione, ipotizzando di applicare anche al predetto valore del contenzioso (206 milioni di euro), l'indice di vittoria che si rileva per tutte le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate e della Riscossione dinanzi alla Corte di cassazione, pari a circa il 79 per cento, il valore economico complessivo dei giudizi di legittimità con esito favorevole all'ente impositore potrebbe assestarsi in 163 milioni di euro (79 per cento di 206 milioni). Conseguentemente, il 21 per cento di soccombenza per l'ente finanziario ammonterebbe a 43 milioni di euro. Tuttavia, in relazione al citato importo di 163 milioni di euro, è necessario rilevare che l'indice di effettiva riscossione delle entrate derivanti dai ruoli, come risultante dalle serie storiche registrate dall'Agenzia delle entrate, si attesta all'esigua quota dell'8,5 per cento¹⁶. Pertanto, prosegue sul punto la RT, le possibili entrate derivanti dalla prosecuzione del giudizio di legittimità sarebbero ipotizzabili in circa 13,9 milioni (8,5 per cento di 163 milioni di euro), la cui riscossione risulterebbe, comunque, molto dilazionata nel tempo. Per quanto sopra rappresentato, il raffronto deve essere effettuato tra l'incasso ipoteticamente conseguibile per l'erario dalle conciliazioni, pari a 103 milioni di euro in un anno solare, e quello derivante dalla conclusione del giudizio di Cassazione con esito favorevole all'ente impositore, pari a 13,9 milioni riscuotibili in un lasso di tempo considerevole. Ne consegue che l'introduzione della conciliazione in Cassazione di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, anche per i ricorsi di legittimità pendenti alla data del 4 gennaio 2024, non comporta nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame introducono misure correttive in materia di contenzioso tributario. In particolare, le norme, oltre a modificare alcune disposizioni sul processo tributario di cui al decreto legislativo n. 546

16 Fonte: Agenzia delle entrate – Relazione sulla performance 2023

del 1992¹⁷ (commi 1 e 2), modificano altresì la decorrenza dell'applicazione dell'istituto della conciliazione fuori udienza, prevedendo che esso si applichi non solo ai giudizi instaurati in Corte di Cassazione a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 220 del 2023 (5 gennaio 2025), ma anche a quelli pendenti alla data del 4 gennaio 2024 (comma 3).

La RT afferma che le disposizioni in esame non comportano nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato, in quanto contengono norme di natura processuale tributaria. Con particolare riguardo alla disposizione di cui al comma 3, la RT raffronta l'incasso ipoteticamente conseguibile per l'erario dalle conciliazioni relative a tutti i giudizi pendenti in Corte di Cassazione, ivi compresi quelli instaurati prima del 5 gennaio 2024, che si avrebbe per effetto dell'entrata in vigore della novella al decreto legislativo n. 220 del 2023, pari a 103 milioni di euro in un anno solare, e quello derivante dall'applicazione della disciplina vigente. In tal caso viene considerato, come importo, quello definito a conclusione del giudizio di Cassazione con esito favorevole all'ente impositore, pari a 13,9 milioni, peraltro – osserva la RT – riscuotibili in un lasso di tempo considerevole.

In proposito, si segnala che valutazioni analoghe erano svolte dalla relazione tecnica a corredo dell'AG 99, poi divenuto decreto legislativo n. 220 del 2023, che ha esteso l'istituto della conciliazione fuori udienza, disciplinato dall'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, al giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione. La RT, in quel caso, osservava che, non solo la misura non avrebbe determinato maggiori oneri a carico della finanza pubblica, ma se la conciliazione fosse stata adottata in sede di giudizio in Cassazione, secondo le stesse percentuali di applicazione nelle Corti di giustizia tributaria di secondo grado a legislazione vigente si sarebbero potuti determinare effetti positivi, prudenzialmente non quantificati.

¹⁷ - In particolare le norme, al comma 1:

- modificano l'articolo 25-bis, comma 5-bis, in materia di potere di certificazione di conformità di atti, si precisa la conformità al documento analogico detenuto dal difensore [lettera a)];
- dispongono la sostituzione dell'articolo 35, comma 1, prevedendo che sia il Presidente - e non il collegio giudicante, come attualmente previsto - a dare lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà della corte di giustizia tributaria di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni [lettera b)];
- modificano l'articolo 68, comma 2, in materia di pagamento del tributo in pendenza del processo, stabilendo che il rimborso al contribuente di quanto versato in eccesso spetta dopo lo svolgimento anche del secondo grado di giudizio [lettera c)];
- modificano la disciplina in materia di giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 70, comma 2, prevedendo che la messa in mora nei confronti dei soggetti dallo stesso indicati possa essere effettuata anche mediante PEC [lettera d)];

Inoltre, al comma 2, le norme, per esigenze di coordinamento normativo, modificano talune disposizioni del Testo unico della giustizia tributaria di contenuto analogo rispetto agli interventi normativi di cui al comma 1

Peraltro, si ricorda che il **Governo**, in occasione dell'esame parlamentare del predetto provvedimento, ribadiva la sostenibilità della clausola di invarianza finanziaria recata dall'articolo 3 del predetto decreto legislativo n. 220 del 2023. Inoltre, in riferimento agli eventuali effetti sulla propensione ad accedere alla conciliazione in primo e secondo grado, evidenziava comunque la convenienza ad aderire alla conciliazione nel grado di merito, dal momento che le sanzioni dal giudizio di merito a quello di legittimità risultano incrementate, segnalando, altresì, che la propensione del contribuente alla conciliazione è condizionata da numerosi fattori contingenti. Per tali considerazioni, riteneva che l'introduzione della conciliazione in Cassazione non avrebbe inciso sulla propensione a utilizzare detto istituto in sede di merito.

Al riguardo, non si formulano osservazioni, tenuto conto dei contenuti della RT riferita alla disposizione in esame, per altro di tenore analogo a quelli recati dalla RT a corredo della disposizione contenuta nello schema di decreto legislativo (l'Atto del Governo n. 99), poi divenuto decreto legislativo n. 220 del 2023, che ha originariamente esteso l'istituto della conciliazione fuori udienza al giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione.

ARTICOLO 12

Modifiche alle disposizioni legislative in materia doganale nonché del sistema sanzionatorio doganale e delle accise

Le norme rideterminano l'ambito di applicazione delle sanzioni penali e amministrative previste in caso di violazioni doganali che integrano una fattispecie di contrabbando contenute nelle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui all'Allegato I del decreto legislativo n. 141 del 2024¹⁸. In particolare, per quanto concerne le sanzioni penali, le citate modifiche [comma 1, lettera a)] intervengono sulle disposizioni di cui all'articolo 88 (circostanze aggravanti del contrabbando) nei seguenti termini:

- nella determinazione della sanzione, viene ampliato il novero delle circostanze aggravanti del contrabbando di cui al comma 2, lettera e), con la previsione, oltre ai diritti di confine dovuti, anche di quelli indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale, di ammontare superiore a 100.000 euro. È, altresì, previsto che, nel caso in cui i diritti siano diversi dal dazio doganale, tale ammontare debba superare 500.000 euro;

¹⁸ Il decreto legislativo n. 141 del 2024 ha provveduto a dare attuazione, in primo luogo, all'articolo 11 della legge delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023, recante i principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina doganale, e, in secondo luogo, alle disposizioni di cui all'articolo 20, commi 2 e 3, della citata legge n. 111 del 2023, recante principi e criteri direttivi per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995, e per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale.

Si rammenta che nella formulazione vigente l'unica circostanza aggravante di cui al citato articolo 88, comma 2, lettera e) è rappresentata dai diritti di confine dovuti per un ammontare superiore a 100.000 euro;

- oltre alla multa stabilita per ciascun reato, si applica la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia maggiore di 50.000 e non superiore a 100.000 euro, in caso di dazio doganale; maggiore di 200.000 e non superiore a 500.000 euro, in caso di diritti di confine diversi dal dazio;

Si ricorda che nella vigente formulazione la reclusione fino a tre anni è prevista soltanto con riguardo ai diritti di confine dovuti, per un ammontare, ciascuno, maggiore di 50.000 euro e non superiore a 100.000 euro. Al riguardo, si rammenta che la relazione tecnica a corredo del decreto legislativo n. 141 del 2024, con riferimento alle disposizioni che hanno operato una revisione dell'entità delle multe relative alle sanzioni di natura penale¹⁹ (articoli da 78 a 83 e articolo 88), precisava che non erano state effettuate previsioni del gettito derivante dalle stesse, in quanto correlate a comportamenti eventuali e non prevedibili in relazione alle singole fattispecie, peraltro marginali rispetto al complesso delle sanzioni penali irrogate. Ciò posto, affermava che le predette disposizioni non avrebbero comportato nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

Inoltre, con riferimento alle sanzioni amministrative, le norme prevedono [comma 1, lettera b)] le seguenti modifiche alle disposizioni di cui all'articolo 96:

- ferma restando la misura della sanzione del comma 1 nel testo vigente, compresa tra il 100 per cento e il 200 per cento dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione, e comunque non inferiore a 2.000 euro, e, per le violazioni relative al contrabbando per dichiarazione infedele (articolo 79), non inferiore a 1.000 euro, è esclusa la sua applicazione nei casi in cui ricorrano le circostanze aggravanti previste dall'articolo 88 e, alternativamente, l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a 10.000 euro, se si tratta di dazi doganali, o sia complessivamente superiore a 100.000 euro, se si tratta di diritti di confine diversi dal dazio;

Nella versione vigente, l'applicazione di tale sanzione è esclusa ove, alternativamente, ricorra una delle circostanze aggravanti del contrabbando di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da a) a d), o l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti di confine indebitamente richiesti in restituzione, sia superiore a 10.000 euro;

- in materia di revisione della dichiarazione doganale (articolo 42), viene limitato l'ambito di operatività dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni amministrative di cui al

¹⁹ Le disposizioni di cui agli articoli da 78 a 95 del decreto legislativo n. 141 del 2024 intervengono nel riordino dell'impianto delle sanzioni di natura penale con riferimento alle diverse fattispecie di delitti di contrabbando.

comma 13, con la previsione che l'istanza di revisione sia presentata dal dichiarante prima che egli abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Parimenti rimane esclusa nelle medesime ipotesi l'adozione di provvedimenti di confisca.

Nella formulazione vigente, per escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative è sufficiente che la revisione della dichiarazione sia avviata su istanza del dichiarante, senza riguardo a ulteriori circostanze.

- in merito alla disposizione di cui al comma 14, relativa alle sanzioni amministrative per violazioni relative al contrabbando per infedele dichiarazione (articolo 79), fermi restando i parametri applicabili per la determinazione della sanzione individuati dal medesimo comma 14, viene esteso, coerentemente con le modifiche intervenute sulle menzionate disposizioni degli articoli 88 e 96, l'ambito oggettivo della citata disposizione di cui al menzionato comma 14 ai diritti di confine indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione.

Nella vigente formulazione, la sanzione amministrativa, comminata nelle ipotesi in cui l'autorità giudiziaria non ravvisi una condotta dolosa, è applicata in misura compresa tra l'80 per cento e il 150 per cento (comunque non inferiore a 500 euro) dei soli diritti di confine dovuti. In proposito, si segnala che la relazione tecnica a corredo dell'Atto del Governo n. 166, poi divenuto decreto legislativo n. 141 del 2024²⁰, con riferimento alle sanzioni amministrative di cui all'articolo 96, affermava che le norme avrebbero determinato effetti finanziari complessivi di maggior gettito pari a 316.560 euro su base annua²¹. Individuava, inoltre, la finalità del menzionato articolo nella razionalizzazione della disciplina delle sanzioni amministrative, con l'introduzione di una disposizione rispettosa del principio di proporzionalità, in relazione alle violazioni commesse: la norma individua il discrimine rispetto alle fattispecie penali, nell'ammontare superiore a 10.000 euro di almeno uno dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti indebitamente richiesti in restituzione, e nella assenza di una delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da *a)* a *d)*, e alla lettera *b)*. Il limite dei 10.000 euro, riferiva la RT, è coerente con quanto previsto dalla direttiva (UE) 2017/1371²² nota come "direttiva PIF", che reca norme per la lotta contro la frode rilevante per gli interessi finanziari dell'Unione, come recepita dal legislatore nazionale, con il decreto legislativo n. 75 del 2020, che è intervenuto in modo specifico sui delitti doganali, consumati o tentati.

²⁰ Recante disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi.

²¹ La relazione tecnica, con specifico riferimento agli aspetti di quantificazione degli effetti finanziari la RT, premettendo che gli introiti da sanzioni di natura penale non sono usualmente stimati ai fini delle previsioni di bilancio, avendo i comportamenti sanzionati carattere eventuale, affermava che dalle modifiche previste potessero derivare effetti finanziari, complessivamente positivi, tenuto conto dell'impianto sanzionatorio di cui al Capo II del Titolo VI, fornendo in proposito dati ed elementi quantitativi in merito alle fattispecie di comportamenti sanzionati tali da determinare, complessivamente, un maggior gettito pari a 316.560 euro.

²² Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017.

Viene altresì, ridefinita la disciplina delle cause di estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, nonché delle cause di non punibilità di cui all'articolo 112 [comma 1, lettera c)], come segue:

- si precisa che il pagamento di una somma ulteriore rispetto ai diritti di confine eventualmente dovuti²³ estingue il reato, ma non impedisce l'applicazione della confisca, che viene disposta con provvedimento dell'Agenzia;
- è specificata la non punibilità dei delitti di contrabbando di cui agli articoli da 78 a 83, eccetto ai casi in cui ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, laddove si prevede che il pagamento di una somma ulteriore – inclusiva degli interessi e della sanzione a seguito del ravvedimento operoso²⁴, oltre che dei diritti di confine dovuti – debba essere effettuato prima che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. La predetta causa di non punibilità impedisce l'applicazione della confisca, salvi i casi di confisca obbligatoria disciplinati dall'articolo 240, secondo comma, del codice penale²⁵.

Il testo vigente contiene soltanto la definizione delle modalità e degli effetti relativi all'estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa. Al riguardo, si ricorda che la relazione tecnica a corredo dell'Atto del Governo n. 166, poi divenuto decreto legislativo n. 141 del 2024, affermava che, in conformità con l'intero impianto sanzionatorio dallo stesso prefigurato, la disposizione di cui all'articolo 112 ha dato attuazione al principio di proporzionalità, riducendo l'entità, nel massimo e nel minimo, della somma determinata dall'amministrazione per l'estinzione del delitto di contrabbando. Ritenendo che avrebbe favorito maggiormente l'adempimento spontaneo, la RT concludeva che tale disposizione non avrebbe comportato nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato, ma anzi effetti di maggior gettito per l'erario, seppur allo stato non quantificabili.

La relazione tecnica afferma che, giacché le disposizioni si riferiscono a fattispecie per le quali, in concreto, non si sono ancora verificate ispezioni, accessi o accertamenti, l'applicabilità del ravvedimento operoso al pagamento spontaneo della sanzione non determina effetti finanziari negativi rispetto a quelli scontati a legislazione vigente per entrate da sanzioni correlate alle attività di accertamento e controllo. Sotto il profilo

²³ Viene confermata, rispetto alla disciplina vigente, la misura della somma determinata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, compresa tra il 100 per cento e il 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa.

²⁴ Di cui all'articolo 13, comma 1, lettere a), a-bis), b) e b-bis), del decreto legislativo n. 472 del 1997 e all'articolo 14, comma 1, lettere da a) a d) del decreto legislativo n. 173 del 2024

²⁵ A norma dell'art. 240, secondo comma, del codice penale, devono sempre essere confiscate le cose che costituiscono il prezzo del reato, i beni e gli strumenti informatici o telematici che risultino essere stati in tutto o in parte utilizzati per la commissione di taluni reati realizzati per il tramite di strumenti informatici e telematici o, comunque, diretti all'alterazione e danneggiamento di sistemi e reti informatici; nonché, il profitto e il prodotto di tali reati, in via diretta o per equivalente, nonché le cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione e alienazione costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna.

strettamente finanziario, la RT rileva preliminarmente che le modifiche all'articolo 96 e all'articolo 88 non modificano l'importo delle sanzioni previste nei casi di violazione delle disposizioni doganali. Inoltre, segnala che l'ampliamento dell'ambito di applicazione delle sanzioni amministrative, in luogo di quelle penali, è suscettibile di determinare effetti finanziari positivi prudenzialmente non stimati. Analogamente, conclude la RT, per le stesse ragioni, la modifica proposta in merito all'articolo 112 non comporta oneri finanziari.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame intervengono sulla disciplina delle sanzioni penali e amministrative, applicabili in caso di violazioni doganali che integrano una delle fattispecie di contrabbando previste dalle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui al decreto legislativo n. 141 del 2024. In particolare, viene modificata la definizione delle circostanze aggravanti del contrabbando di cui all'articolo 88. Le norme, inoltre, modificano la disciplina delle sanzioni amministrative di cui all'articolo 96, prevedendo:

- due distinte soglie (10.000 euro per i diritti di confine a titolo di dazio doganale, 100.000 euro per i diritti diversi dal dazio) al di sotto delle quali le violazioni doganali che integrano una delle fattispecie di contrabbando comportano l'applicazione della sanzione amministrativa in luogo di quella penale prevista dalla legislazione vigente;
- una limitazione dell'ambito di operatività dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni amministrative;
- l'estensione dell'ambito oggettivo delle sanzioni amministrative per violazioni relative al contrabbando per infedele dichiarazione di diritti di confine indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione.

Vengono, infine, apportate modifiche all'articolo 112, con la ridefinizione della disciplina delle cause di estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa e con l'introduzione di una causa di non punibilità per i delitti di contrabbando di cui agli articoli da 78 a 83.

La relazione tecnica non ascrive alle norme effetti finanziari negativi rispetto a quelli scontati a legislazione vigente.

Al riguardo, si rileva, sotto il profilo della formulazione delle norme, che il novero di alcune circostanze aggravanti del contrabbando sul quale intervengono le norme in esame è attualmente stabilito dal comma 2 dell'articolo 88 del citato decreto legislativo n. 141 del 2024 e non, invece, dal comma 1 del medesimo articolo, che reca, diversamente, il riferimento all'aggravante dell'utilizzo, nel commettere il contrabbando, di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato. Pertanto, la disposizione sostitutiva della disciplina in materia di ulteriori aggravanti, andrebbe correttamente riferita al predetto comma 2.

Non si hanno, invece, osservazioni da formulare in merito ai profili di quantificazione, tenuto conto, da un lato, dell'invarianza degli importi delle sanzioni previste nei casi di violazione delle disposizioni doganali, dall'altro, degli effetti potenzialmente positivi connessi all'ampliamento dell'ambito di applicazione delle sanzioni amministrative.

ARTICOLO 13

Modifiche alle disposizioni transitorie e finali di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87

La norma modifica le disposizioni transitorie del decreto legislativo n. 87 del 2024 recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, introducendo un'eccezione alla decorrenza del 1° settembre 2024, prevista per l'applicazione della riforma del sistema sanzionatorio tributario dagli articoli 2, 3 e 4 del medesimo decreto legislativo.

In proposito si ricorda che la relazione illustrativa all'Atto del Governo n. 144, poi divenuto decreto legislativo n. 87 del 2024, evidenziava che la disciplina recata dal decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario si applica alle violazioni commesse a partire dalla data del 30 aprile 2024 (poi differita al 1° settembre 2024, in sede di adozione del testo definitivo). In particolare, la medesima relazione sottolineava che "La scelta normativa si giustifica per il fatto che la complessiva revisione del sistema sanzionatorio tributario, cui il decreto legislativo dà corso, si inserisce nell'ambito di una più ampia e organica riforma degli istituti sostanziali e procedurali del diritto tributario, in attuazione della delega di cui alla legge n. 111 del 2023".

In particolare, si stabilisce che l'applicabilità dal 1° settembre 2024 non riguardi l'istituto della definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale da parte dell'amministrazione finanziaria, di cui alla lettera o) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo, che ha introdotto l'articolo 17-*bis* al decreto legislativo n. 472 del 1997, recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

In proposito, si rammenta che l'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 472 del 1997 - introdotto dall'articolo 3, comma 1, lettera *o*), del decreto legislativo n. 87 del 2024 recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111 - nei casi in cui l'amministrazione proceda all'annullamento parziale di un atto impositivo, ha riconosciuto al contribuente, purché rinunci al ricorso e l'atto non sia divenuto definitivo, la possibilità di avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni stabiliti:

- dall'articolo 16, comma 3, dello stesso decreto legislativo n. 472 del 1997, che prevede il pagamento (anche rateale) di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
- dall'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, che prevede il pagamento di un importo pari ad un terzo delle sanzioni irrogate per violazioni in materia di accertamento di IRPEF e IVA di cui all'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo o dell'imposta di registro di cui agli articoli 71 e 72 del DPR n. 131 del 1986 se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute.

L'articolo 5, comma 1, del menzionato decreto legislativo n. 87 del 2024 prevede l'applicabilità della predetta disciplina a decorrere dal 1° settembre 2024.

Si ricorda, altresì, che, in precedenza, l'articolo 2, comma 4, lettera *a*), del decreto legislativo n. 219 del 2023 recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente aveva invece disposto l'abrogazione, a decorrere dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 219 del 2023 (18 gennaio 2024) dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge n. 564 del 1994 che, in materia di autotutela dell'amministrazione finanziaria, al comma 1-*sexies*, riconosceva la possibilità di definizione agevolata delle sanzioni al contribuente che avesse rinunciato al ricorso. La relazione tecnica riferita all'Atto del Governo n. 99 non ascriveva a tale disposizione alcun effetto, affermando che gli interventi erano di natura procedurale e che, pertanto, non avrebbero inciso sul livello delle entrate.

La relazione tecnica riferisce che l'applicazione retroattiva, secondo il principio del *favor rei*, dell'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 472 del 1997 disposta dalla norma in esame che modifica l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 87 del 2024, è volta a conservare il beneficio della definizione agevolata delle sanzioni in sede di autotutela parziale già previsto dall'articolo 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del decreto-legge 564 del 1994, che è stato abrogato a decorrere dal 18 gennaio 2024. Attualmente, quindi, con riferimento alle violazioni commesse prima del 18 gennaio 2024, trova applicazione l'abrogato comma 1-*sexies*, nell'osservanza del predetto principio del *favor rei* (articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997), mentre, con riferimento alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, trova applicazione l'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Al riguardo, la RT segnala che, in sede di prassi, con la circolare 21/E del 2024, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *«Coerentemente con la ricordata finalità di ripristinare un beneficio (i.e. la definizione agevolata delle sanzioni) già previsto, a favore del contribuente, dall'abrogata disciplina in materia di autotutela, si ritiene che la definizione agevolata delle sanzioni disciplinata dall'articolo 17-bis sia applicabile, alle condizioni ivi previste, anche ai provvedimenti di autotutela parziale emessi dopo l'abrogazione dell'articolo 2-quater del decreto-legge n. 564 del 1994 (18 gennaio 2024)»*²⁶. La disposizione non determina effetti finanziari negativi poiché disciplina principi immanenti o aspetti procedurali del sistema sanzionatorio, peraltro in coerenza con i documenti di prassi, senza impattare sulla misura e sui criteri di determinazione delle sanzioni.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che la norma in esame modifica le disposizioni transitorie di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024 recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, escludendo che le disposizioni in materia di definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale da parte dell'amministrazione finanziaria di cui alla lettera o) del comma 1, dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo – che hanno introdotto l'articolo 17-*bis* al decreto legislativo n. 472 del 1997 – si applichino a decorrere dal 1° settembre 2024.

La relazione tecnica non ascrive alla norma effetti negativi, ma richiama, al fine di suffragare il mero carattere procedurale della stessa, la prassi risultante dalla circolare 21/E del 2024 dell'Amministrazione finanziaria di consentire l'applicazione della definizione agevolata delle sanzioni disciplinata dal menzionato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 472 del 1997, anche ai provvedimenti di autotutela parziale emessi dopo l'abrogazione dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge n. 564 del 1994 (18 gennaio 2024)²⁷.

Al riguardo, pur tenuto conto che alla norma che aveva disposto, a suo tempo, l'abrogazione del citato istituto non erano stati ascritti effetti finanziari²⁸, si rileva che, in conseguenza della modifica introdotta all'articolo 5 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, le disposizioni in materia di definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale da parte

²⁶ Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E avente ad oggetto istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria, a seguito delle novità introdotte con gli articoli 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente.

²⁷ Ossia dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 219 del 2023.

²⁸ Cfr. la relazione tecnica all'atto del Governo n. 99, poi divenuto decreto legislativo n. 219 del 2023.

dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 472 del 1997, sembrerebbero applicabili dal 29 giugno 2024 - anziché dal 1° settembre 2024, come previsto dalla legislazione vigente - ossia dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 87 del 2024, che ha introdotto il citato articolo 17-*bis* nel decreto legislativo n. 472 del 1997, e non come indicato dalla relazione tecnica, dal 18 gennaio 2024.

In proposito, la relazione tecnica segnala l'esigenza, conformemente alla prassi applicativa di cui alla circolare 21/E del 2024 dell'Amministrazione finanziaria, di far retroagire l'applicazione dell'istituto fin dalla data di abrogazione dall'articolo 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del decreto-legge 564 del 1994, ossia dal 18 gennaio 2024, data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 219 del 2023, che ha disposto l'abrogazione di cui trattasi.

In merito a tale aspetto appare pertanto necessario acquisire un chiarimento dal Governo, anche al fine di valutare l'opportunità di prevedere espressamente l'applicabilità delle menzionate disposizioni dal 18 gennaio 2024.

ARTICOLO 14

Disposizioni in tema di definizione agevolata delle sanzioni tributarie e norme di coordinamento

Le norme contengono misure dirette a favorire l'accesso al ravvedimento operoso e alla definizione agevolata delle sanzioni e intervengono in materia di custodia giudiziale dei beni sequestrati a causa di reati tributari, prevedendo la possibilità che essi siano assegnati, su richiesta, all'amministrazione finanziaria. In particolare, con riferimento al decreto legislativo n. 472 del 1997 recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, sono apportate le seguenti modifiche (comma 1):

- viene estesa la portata della norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 13-*bis*, comma 1, che consente al contribuente di usufruire del ravvedimento operoso anche in caso di versamento frazionato del tributo²⁹, anche all'ipotesi in cui il contribuente abbia rispettato il termine previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera *b-quinquies*) [lettera *a*)].

Al riguardo, si rammenta che il menzionato articolo 13, comma 1, nell'ambito della definizione dei termini e delle condizioni per la riduzione della sanzione a seguito di ravvedimento, include, alla lettera *b-quinquies*), il caso in cui la sanzione è ridotta ad un quarto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto finalizzato all'instaurazione del

²⁹ Tale disciplina, per espressa previsione degli articoli 14 e 15 del decreto legislativo n. 173 del 2024, recante Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, è applicabile dal 1° gennaio 2026.

contraddittorio con l'amministrazione finanziaria³⁰ relativo alla constatazione mediante processo verbale della violazione contestata all'esito delle indagini, senza che sia stata presentata dal contribuente l'istanza di accertamento con adesione³¹;

- per quanto concerne il procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 16, provvedendosi alla correzione di un mero refuso (richiamo al primo periodo del comma 3, in luogo del comma 1 del medesimo articolo 16), è prevista la coincidenza del termine per il versamento dell'importo della prima rata con quello per la proposizione del ricorso³² [lettera *b*)];
- è prevista la facoltà, per il soggetto obbligato, di avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale di cui all'articolo 17-bis, anche nell'ipotesi di un atto divenuto definitivo per mancata impugnazione, ma soltanto a condizione che egli abbia presentato l'istanza di autotutela nei termini per la proposizione del ricorso [lettera *c*)].

In proposito, la relazione illustrativa segnala che tale modifica si inserisce tra gli interventi normativi previsti dalla legge n. 111 del 2023, contenente delega al Governo per la riforma fiscale, in un'ottica di miglioramento dei rapporti di *compliance* tra fisco e contribuente, con lo scopo di favorire l'adempimento spontaneo della pretesa tributaria da parte di quest'ultimo, incentivato dalla possibilità di beneficiare del meccanismo della riduzione delle sanzioni previsto dagli istituti di definizione agevolata. In particolare, la modifica proposta alla lettera *c*) del comma 1 e al numero 2) della lettera *b*) del comma 2 amplia la platea dei contribuenti che possono accedere alla definizione agevolata delle sanzioni nell'ipotesi di un provvedimento di autotutela parziale. Al riguardo, l'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché l'articolo 20, comma 5, del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali, prevedono la possibilità, per il contribuente, nei casi di annullamento parziale in autotutela di un atto di imposizione, di avvalersi degli istituti della definizione agevolata di cui all'articolo 16, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e all'articolo 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997. Con tali disposizioni, prosegue la relazione illustrativa, si è inteso, invero, reintrodurre nell'ordinamento un beneficio già previsto dall'abrogato articolo 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del decreto-legge n. 564 del 1994, che subordinava tale beneficio alla rinuncia al ricorso proposto avverso l'atto di imposizione, ovvero alla mancata decorrenza del termine di impugnazione. Stante il tenore delle norme, pertanto, conclude sul punto la relazione illustrativa, non risulta disciplinato l'accesso agli istituti della definizione agevolata sopra richiamati qualora il provvedimento di annullamento parziale in autotutela

³⁰ Di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000 recante Statuto del contribuente.

³¹ Ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo n. 218 del 1997 recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.

³² L'articolo 16, comma 3, prevede che il trasgressore, e gli altri obbligati in solido, possano definire la controversia col pagamento della sanzione ridotta ad un terzo, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi. Se il contribuente definisce la sanzione, all'ente è preclusa l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

intervenga su un atto di imposizione già divenuto definitivo per mancata impugnazione da parte del contribuente.

Sono altresì apportate le seguenti modifiche al decreto legislativo n. 173 del 2024 recante Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (comma 2):

- novellando l'articolo 15, comma 1, viene disposta, con finalità di coordinamento normativo, la medesima estensione della portata della norma di interpretazione autentica prevista dal comma 1, lettera *a*), delle norme in esame³³ [lettera *a*]);
- parallelamente a quanto previsto dal comma 1, lettera *b*), intervenendo sull'articolo 20, si consente l'accesso alla definizione agevolata in caso di presentazione di un'istanza di autotutela nei termini per proporre ricorso³⁴ [lettera *b*]);
- nell'ambito della definizione delle fattispecie di violazione in materia di imposte dirette e di IVA di cui all'articolo 36, si stabilisce che la sanzione amministrativa sull'omessa o tardiva trasmissione o sulla trasmissione incompleta o non veritiera dei corrispettivi giornalieri delle operazioni di commercio al minuto e attività assimilate, ai fini dell'imposizione IVA, si applica anche nell'ipotesi di violazione degli obblighi di memorizzazione o trasmissione dei pagamenti elettronici³⁵. Inoltre, si stabilisce che la sanzione per l'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale si applica anche nel caso in cui la strumentazione - *hardware* o *software* – per l'accettazione dei pagamenti elettronici sia presente, ma non sia collegata³⁶ [lettera *c*]);
- viene estesa l'applicazione delle sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e di IVA di cui all'articolo 37 anche ai casi di violazione delle norme sulla registrazione, memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri³⁷ e, analogamente a quanto previsto dalla lettera *c*), sul collegamento della strumentazione per l'accettazione dei pagamenti elettronici [lettera *d*]);
- nell'ambito della disciplina della custodia giudiziale dei beni sequestrati³⁸ di cui all'articolo 95, viene disposto che i predetti beni acquisiti dallo Stato a seguito di

³³ All'articolo 15, comma 1, del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, viene aggiunto il riferimento alla lettera *g*) del comma 1, dell'articolo 14 che, analogamente all'articolo 13, comma 1, lettera *b*)-*quinquies*, del decreto legislativo n. 472 del 1997, prevede la riduzione della sanzione ad un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto finalizzato all'instaurazione del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria³³ relativo alla constatazione mediante processo verbale della violazione contestata all'esito delle indagini, senza che sia stata presentata dal contribuente l'istanza di accertamento con adesione.

³⁴ Per esigenze di coordinamento normativo, l'articolo 20 viene integrato, con l'inserimento di un nuovo comma (comma 5-*bis*) così da ricomprendere la previsione della definizione agevolata. Parimenti, è stata integrata la rubrica dell'articolo 20.

³⁵ Di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015 recante trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici.

³⁶ Di cui all'articolo 2, comma 3, primo periodo, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

³⁷ Di cui all'articolo 2, comma 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015.

³⁸ Si tratta, in particolare, di beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti in materia di dichiarazione, documenti e pagamento di imposte, nonché a ogni altro delitto tributario.

provvedimento definitivo di confisca sono assegnati, a richiesta, agli organi dell'amministrazione finanziaria [lettera e)].

La relazione tecnica riconduce la finalità dell'intervento normativo delle disposizioni in esame all'esigenza di rimuovere alcune inesattezze presenti nei testi e consentire ai contribuenti destinatari di un provvedimento di autotutela parziale in relazione a un atto divenuto definitivo per mancata impugnazione, di beneficiare degli istituti della definizione agevolata di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (corrispondente all'articolo 18 del TU sanzioni) e all'articolo 15, del decreto legislativo 218 del 1997. A legislazione vigente l'istanza di riesame in autotutela parziale di un atto impositivo prevede che venga rispettato ordinariamente il termine di 60 giorni per accedere al beneficio del pagamento delle sanzioni ridotte. Il rispetto di tale termine implica che l'attività degli uffici venga svolta in modo tale da garantire al contribuente il rispetto del suddetto termine, con impatti sull'organizzazione strettamente correlati alla data di presentazione dell'istanza. La misura, inoltre, apporta alcune correzioni alle disposizioni contenute nel Testo unico sanzioni per coordinarle con misure già presenti nell'ordinamento [comma 2, lettere da c) a e)]. La RT conclude sul punto affermando che la disposizione in esame consente nei casi menzionati una più efficiente gestione dei processi, assicurando in ogni caso che i contribuenti interessati effettuino gli stessi versamenti in termini di ammontare, tenuto conto della circostanza che attualmente l'Amministrazione finanziaria è già impegnata a fornire riscontro tempestivamente alle istanze di autotutela e che le fattispecie in esame sono destinate a ridursi nel tempo alla luce dell'applicazione del contraddittorio preventivo di cui all'articolo 6-*bis* della legge 212 del 2000.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame contengono misure dirette a favorire l'accesso al ravvedimento operoso e alla definizione agevolata delle sanzioni e intervengono in materia di custodia giudiziale dei beni sequestrati a causa di reati tributari.

In particolare, il decreto legislativo n. 472 del 1997 è modificato nei seguenti termini:

- viene estesa la portata della norma di interpretazione autentica relativa al ravvedimento operoso di cui all'articolo 13-*bis*, comma 1, anche all'ipotesi in cui il contribuente abbia rispettato il termine previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera *b-quinquies*);
- per quanto concerne il procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 16, provvedendosi ad un mero refuso, è prevista la coincidenza del termine per il versamento dell'importo della prima rata con quello per la proposizione del ricorso;

- è prevista la facoltà, per il soggetto obbligato, di avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale di cui all'articolo 17-*bis*, anche nell'ipotesi di un atto divenuto definitivo per mancata impugnazione, ma soltanto a condizione che egli abbia presentato l'istanza di autotutela nei termini per la proposizione del ricorso.

Si interviene, inoltre, sul Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali mediante:

- talune modifiche di coordinamento normativo coerentemente con quelle apportate al predetto decreto legislativo n. 173 del 2024;
- la ridefinizione dell'impianto sanzionatorio in materia di imposte dirette e di IVA con riferimento alle violazioni degli obblighi concernenti i pagamenti elettronici;
- la previsione che i beni acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca siano assegnati, a richiesta, agli organi dell'amministrazione finanziaria.

In proposito, non si hanno osservazioni da formulare, stante il carattere procedurale delle disposizioni risultante sia dalla relazione tecnica sia dalla relazione illustrativa.

ARTICOLO 15

Modifica all'articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e norme di coordinamento

Normativa vigente. L'articolo 69 del DPR n. 131 del 1986 recante Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, distingue l'ipotesi di omessa richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero di omessa presentazione di denunce di eventi successivi alla registrazione degli atti soggetti alla medesima imposta di cui all'articolo 19, in cui la sanzione amministrativa è pari al centoventi per cento dell'imposta dovuta, dal caso in cui la richiesta di registrazione è invece effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni. In quest'ultimo caso la sanzione amministrativa è pari al quarantacinque per cento dell'ammontare delle imposte dovute.

Le norme introducono all'articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro un valore minimo della sanzione prevista per omessa o tardiva richiesta registrazione degli atti e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ovvero di omessa o tardiva presentazione di denunce di eventi successivi alla registrazione degli atti soggetti alla medesima imposta. In particolare:

- nell'ipotesi di omissione di richiesta di registrazione è prevista una sanzione minima di 250 euro [comma 1, lettera *a*]);
- nel caso, invece, in cui la richiesta di registrazione sia effettuata con un ritardo inferiore ai trenta giorni, la sanzione minima applicata è pari a 150 euro [comma 1, lettera *b*]).

Secondo la relazione illustrativa “la norma di cui al comma 1 modifica l’articolo 69 del Testo unico dell’imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, al fine di introdurre una sanzione minima per le ipotesi di omessa o tardiva registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, ovvero di omessa o tardiva presentazione delle denunce, anche qualora, in mancanza di un’imposta dovuta, perché correttamente assolta, non sia possibile sanzionare, in via proporzionale, un comportamento suscettibile, comunque, di pregiudicare l’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria. Nello specifico, è prevista una sanzione in misura fissa pari a 250 euro per l’ipotesi di omessa la registrazione dell’atto e pari a 150 euro per l’ipotesi di tardiva registrazione dell’atto. Le predette sanzioni si applicano anche nell’ipotesi in cui l’imposta non sia dovuta in conseguenza dell’applicazione di regimi sostitutivi o agevolativi”.

Per esigenze di coordinamento normativo, analoghe soglie vengono introdotte all’articolo 41 (sanzioni in materia di imposta di registro) del decreto legislativo n. 173 del 2024, recante Testo unico delle sanzioni tributarie e amministrative³⁹, avente contenuto normativo identico rispetto al predetto articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al DPR n. 131 del 1986 (comma 2).

La relazione tecnica riferisce che la disposizione integra l’articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al DPR n. 131 del 1986, al fine di ripristinare la sanzione per l’ipotesi in cui, nonostante il versamento dell’imposta dovuta, oppure in assenza di imposta dovuta in conseguenza dell’applicazione di regimi sostitutivi o agevolativi, viene omessa la registrazione dell’atto oppure per l’ipotesi in cui la registrazione viene eseguita con un ritardo non superiore a trenta giorni. La reintroduzione di tale ipotesi sanzionatoria è motivata dal fatto che l’omessa o tardiva registrazione dell’atto può ostacolare l’attività di controllo impedendo tempestivamente la verifica della correttezza dell’imposta versata. Peraltro, prosegue la RT, applicare alla fattispecie in esame (omessa registrazione dell’atto con versamento dell’imposta dovuta o in assenza di imposta dovuta) lo stesso trattamento sanzionatorio disposto nel caso in cui l’omissione sia accompagnata altresì dall’omesso versamento dell’imposta dovuta sarebbe contrario ai principi di proporzionalità e offensività di cui si è tenuto conto nella riforma fiscale delle sanzioni amministrative e penali, secondo cui la sanzione deve essere graduata in base alla gravità della violazione e al disvalore del comportamento tenuto. A tali principi è ispirata la previsione di una sanzione in misura fissa, distinta tra omissione e lieve tardività. Ciò posto, la RT conclude che la disposizione non determina effetti finanziari negativi tenuto conto della circostanza che, in mancanza della stessa, le fattispecie in esame non potrebbero essere sanzionate in virtù del principio di legalità.

³⁹ Che entrerà in vigore il 1° gennaio 2026 con la contestuale abrogazione delle corrispondenti disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica n.131 del 1986.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le norme in esame introducono modifiche all'articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, introducendo due distinte soglie minime per l'importo della sanzione, rispettivamente di 250 e di 150 euro, previste per omessa o tardiva richiesta registrazione degli atti e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ovvero di omessa o tardiva presentazione di denunce di eventi successivi alla registrazione.

Al riguardo, non si formulano osservazioni, alla luce di quanto risulta dalla relazione tecnica secondo cui le disposizioni non determinano effetti finanziari negativi tenuto conto della circostanza che, in mancanza delle stesse, le fattispecie in esame non potrebbero essere sanzionate in virtù del principio di legalità.