Sanzioni ridotte e commisurate ad un’unica cifra percentuale dell’imposta evasa, invece che all’interno di una forbice rappresentata da una percentuale minima e massima. L’adattamento della sanzione, in concreto, alla gravità della violazione avverrà inoltre attraverso le attenuanti o, all’opposto, l’istituto della recidiva, già oggi contemplati nell’ambito dell’art. 7, D. Lgs. n. 472/1997, tenendo conto del cumulo giuridico, la cui sfera di operatività dovrebbe essere significativamente estesa.

Inoltre, considerato che tra i criteri di delega vi è quello della promozione della compliance, vi è da augurarsi che si provveda ad ampliare l’istituto del ravvedimento, ancora connotato da limitazioni poco giustificabili, ancor più nel campo dei tributi comunali. Sono queste alcune considerazioni di principio che è possibile estrapolare dall’esame della legge delega n. 111/2023 di riforma del sistema tributario, in corso di attuazione.

**L’ordinamento attuale**. Per comprendere la portata della riforma fiscale in corso di attuazione, è utile riepilogare, in estrema sintesi, alcuni degli elementi critici dell’ordinamento vigente, in materia di sanzioni amministrative.

Si ricorda innanzitutto l’istituto del cumulo giuridico[[1]](#footnote-1), previsto nell’art. 12, D. lgs. n. 472/1997, e pacificamente applicabile anche nella materia dei tributi comunali[[2]](#footnote-2). Tale istituto, al comma 5 del suddetto articolo[[3]](#footnote-3), prevede che, in presenza di plurime violazioni della stessa indole, commesse in anni diversi, in luogo della somma aritmetica delle sanzioni, trovi applicazione la sanzione più grave[[4]](#footnote-4), maggiorata dalla metà al triplo. Si tratta, vale rimarcare, di una disposizione che deve essere attuata d’ufficio dal comune, non su istanza del contribuente. Si pensi, ad esempio, al caso dell’infedele dichiarazione Tari, reiterata per più annualità, oppure all’omessa dichiarazione Imu, anch’essa riferita a più periodi d’imposta. Si ricorda inoltre che in nessun caso il cumulo può determinare una sanzione maggiore della somma aritmetica delle stesse. Ne consegue che occorre operare un confronto tra somma aritmetica e cumulo giuridico delle sanzioni e quindi applicare l’importo minore tra i due. Il cumulo attualmente è soggetto ad alcune importanti limitazioni. In primo luogo, in caso di accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale, la continuazione è confinata all’interno della singola imposta e di ciascuna annualità. Nel campo dei tributi comunali, questo si traduce in una sostanziale condizione di inapplicabilità tout court dell’istituto, qualora si giunga per l’appunto a perfezionare un istituto deflattivo del contenzioso. Inoltre, si ricorda che, in sede di ravvedimento, ex art. 13, D. Lgs. n. 472/1997, il contribuente è tenuto a regolarizzare separatamente ogni singola violazione commessa, poiché il cumulo è riservato agli enti impositori.

Sempre in tema di cumulo, si pone da ultimo la questione della sua applicabilità anche alle reiterate violazioni dell’obbligo di versamento. In proposito, deve registrarsi che la Corte di Cassazione, dopo un iniziale orientamento negativo, ha assunto una posizione diametralmente opposta con gli ultimi arresti[[5]](#footnote-5).

All’interno del procedimento generale delle sanzioni amministrative tributarie[[6]](#footnote-6), deve inoltre segnalarsi l’art. 7, D. Lgs. n. 472/1997, che ha assunto un ruolo di forte centralità all’interno di tale procedimento. Nello specifico, deve porsi l’attenzione ai commi 3 e 4 del suddetto art. 7. Nel terzo comma si dispone che nei confronti dei soggetti che incorrono in un’altra violazione della stessa indole nel corso di uno dei tre anni precedenti la sanzione è aumentata fino alla metà[[7]](#footnote-7). Vale rilevare come tale incremento sia divenuto obbligatorio a decorrere dal 2016. Nel successivo quarto comma, all’opposto, si stabilisce che laddove la sanzioni si riveli sproporzionata rispetto alla gravità della sanzione, la misura edittale della stessa può essere ridotta fino alla metà.

Con riguardo alle previsioni sopra delineate, si registrano alcuni recenti interventi della giurisprudenza di vertice, ispirati ad un certo favor per il contribuente. In particolare, per ciò che concerne la recidiva, la Corte di Cassazione ha in più occasioni affermato che, ai fini della maggiorazione di pena, occorre che le precedenti violazioni si siano rese definitive[[8]](#footnote-8). Ne deriva che se nei confronti del precedente atto di irrogazione/accertamento il contribuente ha proposto ricorso, la violazione contestata non potrà mai giustificare la recidiva, con riguardo a successive violazioni della stessa indole, fino a quando la stessa non sia stata accertata in una sentenza passata in giudicato.

In ordine invece all’altra previsione, questa volta di mitigazione della sanzione, recata nel comma 4 del sopra citato art. 7, la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 46/2023, ha avuto modo di precisare che la stessa costituisce una forma di attuazione del principio di proporzionalità, di derivazione unionale[[9]](#footnote-9). Si ricorda che tale principio, nello specifico ambito sanzionatorio, richiede che la sanzione sia effettivamente commisurata al danno inflitto all’Erario. Trattandosi di un criterio che deve necessariamente uniformare l’ordinamento interno, la Consulta ha pertanto ritenuto che l’adeguatezza della sanzione all’effettiva gravità della violazione sia assicurata, attraverso un esame caso per caso, proprio dal ridetto art. 7, comma 4, D. Lgs. 472/1997, la cui attuazione dunque non è affatto facoltativa, una volta verificati i presupposti di accesso alla medesima. Al fine di valorizzare tale disposizione, nella pratica raramente applicata, la Consulta ha inoltre affermato che l’attenuazione sanzionatoria in esame può essere applicata d’ufficio dal giudice, purchè il contribuente abbia sollevato un problema di illegittimità della sanzione, e, prima ancora, dallo stesso ufficio.

Occorre da subito evidenziare però che, secondo l’opinione dei giudici UE[[10]](#footnote-10), non basta che l’adeguamento alla proporzionalità discenda dalle decisioni discrezionali dei singoli giudici o, ancor più, dell’Amministrazione finanziaria. È invece necessario che ad esso sia ispirata, ab origine, già la misura edittale della sanzione. E qui si arriva all’altro punto controverso della legislazione vigente, e cioè l’eccessiva entità delle sanzioni stabilite dall’ordinamento. Sempre restando nell’ambito dei tributi comunali, queste sono rappresentate, come noto, dalla sanzione per omessa dichiarazione, variabile da un minimo del 100% ad un massimo del 200% dell’imposta evasa, da quella per infedele dichiarazione, variabile dal 50% al 100%, e infine dalla sanzione per omesso versamento che, in caso di ritardi superiori a 90 giorni, è pari al 30%. A quest’ultimo proposito, non è superfluo segnalare che, secondo l’orientamento giudici unionali[[11]](#footnote-11), in caso di ritardo nel pagamento, una sanzione proporzionata potrebbe essere rappresentata dalla sola applicazione degli interessi moratori.

È in questo quadro normativo, dunque, che si iscrive il progetto riformatore della delega.

**I principi della delega**. La delega dedica un intero articolo, l’art. 20, alla riforma del sistema sanzionatorio che richiede una ampia rimodulazione, alla luce del sopra richiamato principio di proporzionalità. Si tratta, val subito osservare, di norma espressamente rivolta anche ai tributi degli enti territoriali. Alla luce delle prime indicazioni emerse dai lavori delle commissioni ministeriali incaricate di redigere le bozze dei decreti attuativi si sono ricavati alcuni punti che dovrebbero risultare abbastanza stabili.

Il primo attiene alla revisione delle misure edittali delle sanzioni che sono, come sopra evidenziato, eccessive rispetto ai parametri di ragionevolezza che ci impone la disciplina unionale. L’orientamento dovrebbe essere quello di fissare la misura base della sanzione tra il 60% e il 70% per i casi più gravi, come quello dell’omessa dichiarazione, senza più stabilire dei limiti minimi a massimi. Ciò anche in considerazione del fatto che, nelle prassi diffuse dell’Agenzia delle Entrate, la sanzione è irrogata nella misura minima, anche allo scopo di non dover preoccuparsi di motivare l’irrogazione di una sanzione più elevata. Anche la sanzione per l’omesso pagamento dovrebbe essere attenuata rispetto all’attuale 30%. La modulazione della penalità al caso concreto, inoltre, sarà effettuata per il tramite dei criteri stabiliti nel sopra ricordato art. 7, D. Lgs. n. 472/1997, attraverso i criteri di mitigazione dell’attuale comma 4, espressione del canone di proporzionalità, e dell’aggravio sanzionatorio per recidiva, di cui al precedente comma 3. Quest’ultimo, in particolare, troverà ingresso, in armonia con quanto disposto dall’orientamento di Cassazione sopra ricordato, solo dopo che la prima violazione è stata contestata in via definitiva.

La revisione delle misure edittali delle sanzioni sarà inoltre accompagnata dalla rimodulazione delle sanzioni ridotte, previste in caso di ravvedimento. In sostanza, si dovrebbe provvedere ad incrementare le sanzioni auto liquidate in sede di regolarizzazione spontanea in modo da far sì che il costo del ravvedimento, tenendo conto delle più attenuate sanzioni di base, risulti pressocchè invariato.

Altre importanti modifiche dovrebbero riguardare il cumulo giuridico. In particolare, pare pressocchè certo l’ampliamento della sfera di operatività dell’istituto, in primo luogo, al ravvedimento. In sostanza, questo significa che il contribuente ben potrà evitare di regolarizzare ciascuna violazione, provvedendo a calcolare la sanzione ridotta su quella determinata sulla base, per l’appunto, del cumulo giuridico[[12]](#footnote-12). La medesima estensione dovrebbe riguardare la totalità degli istituti deflattivi, così come peraltro stabilito tra i criteri di delega[[13]](#footnote-13), con effetto dunque sull’accertamento con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale. La reiterata violazione degli obblighi di pagamento risulterà formalmente ammessa all’applicazione del cumulo, seppur, verosimilmente, solo all’interno delle violazioni riferite alla medesima imposta.

Fin qui le (quasi) certezze. L’occasione tuttavia potrebbe essere colta anche per rimuovere alcuni dei limiti attuali del ravvedimento, poco comprensibili soprattutto nel contesto dei tributi comunali.

Il primo riguarda la causa ostativa rappresentata dalla ricezione di atti del procedimento di accertamento, quali, ad esempio, il questionario, che impediscono la regolarizzazione, limitatamente alle annualità oggetto di controllo. Si tratta di una disposizione che non solo non è in linea con quanto oggi valevole per i tributi erariali ma che appare totalmente distonica rispetto alla norma contenuta nell’art. 13, comma 1, lett. b – quater), D. Lgs. n. 472/1997, che consente, anche nei tributi comunali, di ravvedersi in presenza di violazioni constatate con un processo verbale. È del tutto evidente, infatti, che non ha senso impedire il ravvedimento per effetto di un questionario, che rappresenta al più una ipotesi di violazione contestabile, e invece consentirlo in caso di processo verbale di constatazione, che rappresenta invece una ipotesi ben più grave, all’interno della disciplina istruttoria.

La seconda limitazione attiene invece la sanatoria dell’omessa dichiarazione che, secondo l’interpretazione ufficiale, si può conseguire solo entro 90 giorni dalla scadenza di legge. Ebbene, premesso che anche nei tributi erariali questa discriminazione ha oramai poco senso[[14]](#footnote-14), nell’ambito dei tributi comunali la stessa ha ancora meno senso, se solo si pensa che, nella stragrande maggioranza dei casi, le informazioni necessarie ai fini dell’innesco dei controlli comunali si rinvengono nella banca dati catastale, più che nelle dichiarazioni dei contribuenti. Queste ultime risulteranno necessarie solo qualora si volessero far valere circostanze agevolative, ma in tal caso l’omissione risulterà penalizzata dal mancato riconoscimento delle stesse, senza dunque che si debba affermare il principio della libera emendabilità dell’omissione. A ciò si aggiunga che, mentre nei tributi erariali la denuncia presentata con ritardo superiore a 90 giorni è espressamente qualificata come omessa[[15]](#footnote-15), nei tributi comunali non è rinvenibile una previsione analoga. Si è quindi dell’opinione che, nell’ambito di una riforma ambiziosa come questa, espressamente ispirata, tra l’altro, alla promozione della compliance[[16]](#footnote-16) non debba mancare l’introduzione espressa di una disposizione che equipari la violazione dell’omissione della dichiarazione alle altre violazioni, consentendone così la regolarizzazione alle medesime condizioni di queste ultime, tanto più, lo si ribadisce, nel comparto dei tributi comunali.

1. O continuazione [↑](#footnote-ref-1)
2. Tra le innumerevoli, si veda Cassazione, n. 11831/2020 [↑](#footnote-ref-2)
3. Che rappresenta in sostanza l’unica disposizione di interesse nel comparto in esame [↑](#footnote-ref-3)
4. E cioè quella di importo più elevato [↑](#footnote-ref-4)
5. Tra le ultime, si veda Cass., n. n. 2147/2023 [↑](#footnote-ref-5)
6. Regolato, come noto, dal D. Lgs. n. 472/1997 [↑](#footnote-ref-6)
7. Si tratta dell’aggravante sanzionatoria nota come recidiva [↑](#footnote-ref-7)
8. Ex multis, Cass., n. 11831/2020 [↑](#footnote-ref-8)
9. Art. 5 del Trattato Ue [↑](#footnote-ref-9)
10. Arg. ex Corte di Giustizia UE, 8.3.2022, C-205/20 [↑](#footnote-ref-10)
11. Corte di Giustizia UE, C-273/13 del 17.7.2014, la nota sentenza “Equoland” [↑](#footnote-ref-11)
12. E cioè, come innanzi ricordato, individuando la sanzione più elevata, aumentata del minimo di legge, trattandosi di regolarizzazione da ravvedimento [↑](#footnote-ref-12)
13. Art. 20, comma 1, lett. c), punto 4, legge n. 111/2023 [↑](#footnote-ref-13)
14. Si pensi ad un contribuente che abbia presentato una dichiarazione infedele, indicando ad esempio 100 euro di imponibile, che potrà sempre correggere l’infedeltà anche a distanza di anni, rispetto al soggetto che sia incorso nell’omissione totale, al quale invece, decorsi solo 90 giorni dalla scadenza, sarà preclusa qualunque possibilità [↑](#footnote-ref-14)
15. Ex art. 2, D.P.R. n. 322/1998 [↑](#footnote-ref-15)
16. Si veda lo specifico criterio, in materia di tributi comunali, di cui all’art. 14, comma 1, lett. f), numero 1), della legge n. 111/2023 [↑](#footnote-ref-16)