



CAMERA DEI DEPUTATI
COMMISSIONI RIUNITE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE)

*Schema di decreto legislativo recante
testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali
(Atto del Governo n. 192)*

e

*Schema di decreto legislativo recante
testo unico della giustizia tributaria
(Atto del Governo n. 193)*

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 1° ottobre 2024

Indice

1. Considerazioni introduttive	2
2. Schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali (Atto n. 192).....	3
3. Schema di decreto legislativo recante testo unico della giustizia tributaria (Atto n. 193)	4

1. Considerazioni introduttive

Onorevoli Presidenti, Onorevoli Deputati,
il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili desidera innanzitutto rivolgere a codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte in merito allo "*Schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali*" (Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 192) e allo "*Schema di decreto legislativo recante testo unico della giustizia tributaria*" (Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 193).

Gli schemi di decreto legislativo sono stati emanati in attuazione dei principi e dei criteri direttivi di cui all'articolo 21, comma 1, della legge di delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), a norma del quale il Governo è delegato ad adottare, entro il 31 dicembre 2025 (termine così recentemente differito dalla legge 8 agosto 2024, n. 122, che ha modificato il termine originario del 29 agosto 2024), uno o più decreti legislativi, secondo la procedura di cui all'articolo 1 della medesima legge delega, per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;
- b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica;
- c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

In applicazione dei richiamati criteri di delega, gli interventi recati dagli schemi di decreto in esame sono di carattere meramente compilativo. Ne discende che, al netto di modifiche volte ad aggiornare il testo o introdurre disposizioni di coordinamento, le disposizioni vigenti sono inserite nei testi unici senza modificarne la formulazione, a eccezione delle ipotesi in cui, mantenendo la portata applicativa attualmente vigente, sia stato necessario attualizzarne il testo o introdurre disposizioni di coordinamento per mere esigenze sistematiche di aggiornamento a sopravvenute modifiche normative nel settore di riferimento o per esigenze formali di coordinamento normativo con altre disposizioni dell'ordinamento. È stata altresì disposta l'abrogazione espressa delle disposizioni da ritenersi superate o incompatibili.

Come riportato nella relazione illustrativa agli schemi di decreto, le proposte di testo unico hanno come obiettivo generale la ricognizione della normativa vigente in materia, attraverso la raccolta delle disposizioni nazionali e la creazione di una disciplina organica che contempra in un unico *corpus* normativo, rispettivamente per i due schemi, i principi generali in tema di sanzioni amministrative, nonché la disciplina sanzionatoria sostanziale, amministrativa e penale, di riferimento dei singoli tributi erariali (Atto del Governo n. 192) e l'ordinamento della giurisdizione tributaria e le disposizioni sul processo tributario (Atto del Governo n. 193).

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nell'esprimere la propria piena condivisione dell'obiettivo di riorganizzare e coordinare per settori omogenei la normativa tributaria, abrogando le disposizioni non più attuali, nell'ottica di migliorare la chiarezza delle regole fiscali, ricorda che questo deve essere considerato il primo passo per la realizzazione di un ulteriore obiettivo della legge delega, ancora più ambizioso, costituito dalla redazione di un vero e proprio "Codice tributario", articolato in una parte generale, sugli adempimenti e sulle procedure, e una parte speciale, sui singoli tributi, che, per utilizzare le parole di

Ezio Vanoni, risponda al “bisogno di rendere chiaro, semplice e razionale l'ordinamento dei tributi”. Un progetto che giustamente enfatizza la centralità del diritto positivo, con cui potranno finalmente ridursi gli spazi che un ordinamento caotico e asistemico (o polisistemico, come aveva teorizzato la Corte costituzionale con l'ordinanza n. 392 del 1983) lascia a interpretazioni arbitrarie che finiscono per alimentare gli arbitraggi fiscali e i comportamenti elusivi.

Nel diritto (non solo quello tributario), la forma è sostanza.

Senza un'opera di codificazione e sistematizzazione dei testi normativi, anche di ordine formale – che deve essere anzitutto il legislatore a imporsi – sarà infatti sempre difficile realizzare un'effettiva semplificazione del nostro sistema fiscale che sia stabile e duratura e che, nel migliorare la chiarezza e la conoscibilità delle norme tributarie, riesca a garantire altresì la certezza dei rapporti giuridici.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite vorranno riservare alle osservazioni contenute nel presente documento, si confida in un loro recepimento nei pareri che dovranno essere approvati.

2. Schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali (Atto n. 192)

Il testo unico si compone di tre Parti:

- la Parte I riguarda le disposizioni in materia di sanzioni amministrative, in cui sono riproposti i principi generali contenuti nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, e che racchiude le disposizioni sanzionatorie contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di imposte dirette, dell'imposta sul valore aggiunto e in materia di riscossione nonché le disposizioni sanzionatorie contenute nelle singole leggi d'imposta in materia di registro, ipotecaria, catastale, successioni, donazioni, bollo, concessione governativa, assicurazioni private e contratti vitalizi, imposta sugli intrattenimenti, canone RAI e, infine, le disposizioni sanzionatorie in materia di anagrafe tributaria e codice fiscale dei contribuenti, di documento di accompagnamento dei beni viaggianti, di trasferimento da e per l'estero di denaro, titoli e valori e di trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- la Parte II riguarda le disposizioni in materia di sanzioni penali, in cui sono riproposte le disposizioni penali in materia tributaria e la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, attualmente compendiate nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
- la Parte III elenca, infine, le disposizioni da abrogare in quanto il loro contenuto è stato trasfuso nel testo unico in esame ovvero non più attuali.

Il testo unico tiene conto altresì delle disposizioni di cui al decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, recante “Revisione del sistema sanzionatorio tributario”, emanato in attuazione dell'articolo 20 della citata legge delega n. 111 del 2023.

Sono stati infine eliminati i riferimenti alle sanzioni in lire e in diversi casi le sanzioni in euro sono state “arrotondate”, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 51 del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213. Quanto alla decorrenza, l'articolo 102 del testo unico stabilisce che le relative disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2026.

Così brevemente riassunto il contenuto del testo unico in oggetto, la relazione illustrativa e l'analisi tecnico-normativa (ATN) richiamano l'approccio compilativo che ha guidato la redazione del testo in esame,

specificando che le disposizioni vigenti sono state ivi trasfuse senza che ne fosse modificata la formulazione, a eccezione delle ipotesi in cui, mantenendo la portata applicativa attualmente vigente, sia stato necessario attualizzarne il testo o introdurre disposizioni di coordinamento per mere esigenze sistematiche di aggiornamento a sopravvenute modifiche normative o per esigenze formali di coordinamento normativo con altre disposizioni dell'ordinamento.

Pertanto, considerato che il provvedimento in esame non apporta innovazioni alla legislazione vigente, non si formulano osservazioni al riguardo.

3. Schema di decreto legislativo recante testo unico della giustizia tributaria (Atto n. 193)

Il testo unico si compone di tre Parti:

- la Parte I riguarda l'ordinamento della giurisdizione tributaria, in cui sono riproposte, tra le altre, le disposizioni del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 relative all'organizzazione della magistratura tributaria e del relativo personale amministrativo, a eccezione del Capo V, relativo ai servizi amministrativi del contenzioso, trattandosi di attività attualmente svolte dal Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze, e del Capo VI, recante disposizioni transitorie e finali non più attuali;
- la Parte II riguarda le disposizioni sul processo tributario, in cui sono riproposte, tra le altre, le disposizioni del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, contenente le disposizioni relative al processo di fronte alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, alla conciliazione, ai mezzi di impugnazione, all'esecuzione delle sentenze e al giudizio di ottemperanza. In tale Parte, sono state inserite le disposizioni di cui agli articoli 61 e 59 rispettivamente del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 relative alle eccezioni di "nullità" degli avvisi di accertamento e rettifica e, in genere, per difetto di motivazione, nonché quelle di cui agli articoli 19 e 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 concernenti, rispettivamente, l'esecuzione delle sanzioni e le misure cautelari dell'ipoteca giudiziale e del sequestro conservativo a favore dell'ente impositore;
- la Parte III contiene le disposizioni finali, ovvero l'elenco di quelle disposizioni abrogate in quanto il loro contenuto è interamente ripreso nel *corpus* della proposta di testo unico.

Il testo unico tiene conto altresì delle pertinenti disposizioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, recante "*Disposizioni in materia di contenzioso tributario*", emanato in attuazione dell'articolo 19 della citata legge delega n. 111 del 2023, nonché di quelle di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130, recante "*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario*".

Quanto alla decorrenza, l'articolo 131 del testo unico stabilisce che le relative disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2026.

Così brevemente riassunto il contenuto del testo unico in oggetto, l'aspetto più problematico che emerge dal suo esame è costituito dalla traslazione acritica di norme dissonanti o comunque residuali rispetto all'ordinamento vigente che contrasta, inevitabilmente, con il criterio direttivo della legge delega di migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della disciplina in materia.

Ci si riferisce in particolare al mantenimento di riferimenti alle norme disciplinanti le modalità di accesso al processo tributario con modalità cartacea, lasciandone invariato il contenuto, con il pregiudizievole effetto di lasciare intendere che si tratti della regola generale da rispettare, nonostante che, per i ricorsi notificati dal 1° luglio 2019, sia diventato obbligatorio il processo tributario telematico.

Per favorire la chiarezza e la coerenza della disciplina, il testo unico avrebbe dovuto infatti dare preminenza alle disposizioni che, dal luglio 2019, impongono l'utilizzo della telematica per l'accesso alla giustizia tributaria, riservando invece a quelle, ormai eccezionali e derogatorie, relative alla modalità "cartacea" un ruolo puramente marginale, pur senza espungerle dal riformulato *corpus* normativo.

Si pensi, ad esempio, all'articolo 66, relativo alla proposizione del ricorso che ancora fa riferimento esclusivo alla spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento e alle modalità di notificazione tramite ufficiale giudiziario, per effetto del rinvio in esso contenuto al precedente articolo 60. Lo stesso dicasi per gli articoli 68 e 69 relativi alla costituzione in giudizio, rispettivamente, del ricorrente e della parte resistente che, parimenti, fanno ancora riferimento al deposito, nella segreteria della corte di giustizia tributaria adita, o alla trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, dell'originale del ricorso notificato tramite ufficiale giudiziario ovvero della copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

Il vigente obbligo generalizzato delle parti di notifica e deposito degli atti processuali esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle norme tecniche del processo tributario telematico è invece riprodotto nell'articolo 61, comma 3, del testo unico, alle cui disposizioni neppure si premurano di rinviare i predetti articoli 66, 68 e 69.

Ancorché dunque l'accesso al giudizio tributario con modalità cartacee non sia stato totalmente espunto dalle norme processuali, resta tuttavia evidente che il suo verificarsi sia eccezionale e limitato alle residuali ipotesi richiamate dall'articolo 129 del testo unico. Pertanto, se l'obiettivo della legge delega, con la redazione dei testi unici, è quello di garantire una migliore coerenza giuridica, logica e sistematica dell'ordinamento tributario, occorre, senza dubbio, una maggiore chiarezza su quali siano le disposizioni di generale e ordinaria applicazione e quali invece siano quelle eccezionali e derogatorie rispetto alla regola generale.

Analogo difetto di aggiornamento del testo unico in oggetto è rinvenibile nelle disposizioni relative al giudizio di appello di cui agli articoli 107, comma 2, e 108 e in quelle relative al giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 128, comma 1.

Si ritiene pertanto necessario un intervento redazionale sulle norme del testo unico nel senso sopra auspicato.

Nell'articolo 65 del testo unico in oggetto, al comma 4, dopo aver riproposto l'attuale disposizione sull'impugnabilità degli atti per "vizi propri" (prevista dal vigente comma 3 dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992), sono state riprodotte, come anticipato, le disposizioni di cui agli articoli 61, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 59, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai sensi del citato comma 4 dell'articolo 65: *"[I]a nullità dell'avviso di accertamento e di rettifica ai sensi dell'articolo 42, comma 3, e dell'articolo 43, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché per l'omissione o l'insufficienza delle indicazioni prescritte negli articoli 56 e 57, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado"*.

Dalla formulazione letterale di tale disposizione, risulta evidente come il suo inserimento nell'ambito della norma dedicata agli atti impugnabili e all'oggetto del ricorso non sia conforme alla nuova disciplina delle "nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria" che lo stesso legislatore delegato ha introdotto con l'articolo 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente, come riformato per effetto dell'articolo 1, comma 1, lettera g) del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219.

Secondo tale norma, sono da qualificarsi infatti come “nulli” gli atti dell’amministrazione finanziaria “se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto” (il riferimento è evidentemente alle disposizioni del citato decreto legislativo n. 219 del 2023, che ha introdotto il richiamato articolo 7-ter, in vigore dal 18 gennaio 2024).

Pertanto, il riferimento del comma 4 dell’articolo 65 del testo unico alle “nullità” contemplate dalle norme procedurali di cui agli articoli 61 e 59, rispettivamente, del d.P.R. n. 600 del 1973 e del d.P.R. n. 633 del 1972, non è riconducibile alla neo introdotta disciplina delle “nullità” degli atti dell’amministrazione finanziaria di cui al citato articolo 7-ter dello Statuto del contribuente (che sono “rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio”), trattandosi invece di ipotesi di “nullità” qualificate come tali da testi normativi entrati in vigore prima della riforma dello Statuto (ante 18 gennaio 2024), per cui esse ricadono nel regime (generale) dei vizi di annullabilità che, in base al nuovo articolo 7-bis dello Statuto del contribuente, devono essere sempre tempestivamente eccepiti dal contribuente “a pena di decadenza in primo grado”, come infatti previsto dalle norme procedurali di cui ai citati articoli 61 e 59.

Occorre dunque adeguare la formulazione letterale del comma 4 dell’articolo 65 del testo unico alla nuova disciplina dell’annullabilità degli atti dell’amministrazione finanziaria introdotta dall’articolo 7-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, come riformato dal del decreto legislativo n. 219 del 2023.

Si segnala infine che nel testo unico in esame occorre altresì inserire, come ricordato dalla stessa relazione illustrativa allo schema di decreto, le disposizioni contenute nell’articolo 12, comma 4-bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, relative alla non impugnabilità dell’estratto di ruolo e alle limitazioni dell’impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento per vizi di notificazione, recentemente modificate dall’articolo 12 del decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110, recante “Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione”, emanato in attuazione dell’articolo 18 della legge di delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.184 del 7 agosto 2024.

Confidando dunque in un recepimento delle osservazioni sopra formulate nei pareri che codeste ecc.me Commissioni parlamentari dovranno approvare e ringraziando ancora una volta per l’attenzione e la disponibilità riservate allo scrivente Consiglio nazionale, si porgono deferenti saluti.