INTRODUZIONE

Il presente manuale si pone il fine, senza presunzione di esaustività, di esaminare l'impianto sanzionatorio amministrativo e penale tributario, alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ai DD.Lgs. 471/1997, 472/1997 e 74/2000.

Il lungo iter di formazione, che è passato attraverso ben due approvazioni della bozza di decreto legislativo da parte del Consiglio dei ministri, ha fatto emerge – se ce ne fosse ancora bisogno – la delicatezza del tema trattato; difatti, le sanzioni tributarie dovevano continuare ad assolvere alla loro funzione afflittivo-punitiva, pur tuttavia dovendosi alleggerire o, meglio, riproporzionarsi rispetto all'illecito commesso.

Invero, la giurisprudenza nazionale e quella comunitaria più volte hanno sottolineato la necessità di una riforma organica delle sanzioni, posto che mal si atteggiavano ai principi di eguaglianza, proporzionalità, offensività e ragionevolezza.

L'eccessivo peso in capo ai contribuenti è stato anche uno dei fattori che ha portato nel corso degli anni alla difficoltà di riscuotere il dovuto, tant'è che il magazzino dell'Agenzia della Riscossione è arrivato alla impressionante cifra di 1.200 miliardi euro al 31 dicembre 2023.

Dunque, occorre riallineare i principi fondamentali citati dall'art. 20 della Legge delega 111/2023, i quali costituiranno il punto di partenza del presente manuale.

Successivamente, si procederà con l'esame delle disposizioni di cui ai DD.Lgs. 471 e 472 del 18 dicembre 1997; a tal fine, il secondo capitolo verterà sulla disamina dell'intero D.Lgs. 472/1997, ossia anche delle norme non oggetto di modifica.

L'analisi dell'intero decreto appare imprescindibile al fine di permettere una adeguata comprensione dell'impianto sanzionatorio, in quanto descrittivo della determinazione, irrogazione ed esecuzione delle sanzioni.

Il terzo capitolo verterà sulle modifiche apportate al D.Lgs. 471/1997, ossia alle misure edittali previste per le singole violazioni, concentrandosi sulle sole modifiche intervenute.

Il quarto capitolo, invece, analizzerà le modifiche apportate ai reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000, oltre che al tentativo di superare il c.d. doppio binario, quale concreta attuazione del principio del *ne bis* o, meglio, *ne tris in idem*.

L'esame delle singole disposizioni avverrà anche attraverso la comparazione delle norme oggetto di modifica, verificando la disposizione ante e post-riforma; inoltre, stante la specificità delle modifiche apportate al D.Lgs. 471/1997, trattandosi sostanzialmente di variazioni dei minimi e massimi edittali, si forniranno apposite tabelle che compareranno la precedente versione della singola norma oggetto d'esame, rispetto alla novella prevista dal D.Lgs. 87/2024.

Ciò si è reso opportuno alla luce della espressa previsione di entrata in vigore delle norme afferenti all'ambito amministrativo a partire dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, dunque, derogando al principio del *favor rei*, su cui si sono già palesi notevoli dubbi di costituzionalità da parte degli esperti, ma che la Cassazione, con sentenza 1274/2025, ha ritenuto (momentaneamente) di soprassedere.

Infine, nelle more dell'ultimazione dell'elaborato, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 279 del 28 novembre il D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173, recante il Testo Unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, in attuazione delle previsioni contenute nell'art. 21, comma 1, della Legge delega 111/2023.

La modifica ai riferimenti normativi avrebbe stravolto l'intero elaborato; pertanto, si è preferito riportare il nuovo riferimento normativo dopo il titolo, dedicato ai singoli articoli dei decreti legislativi esaminati, rimanendo in attesa dell'entrata in vigore del Decreto, prevista a partire dal 1° gennaio 2026.

Giuseppe Ripa

(Università degli Studi di Macerata – Dottore Commercialista e Revisore Legale)

Alessandro Lattanzi

(Cultore della materia Università degli Studi di Macerata – Dottore Commercialista e Revisore Legale)