dossier

XIX Legislatura

14 aprile 2025

Disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie

A.G. 262

Ai sensi degli articoli 1, comma 6, 11, 16, 17 e 19
della legge 9 agosto 2023, n. 111

Senato della Repubblica

Camera dei deputati

Senato della Repubblica

SERVIZIO STUDI
Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario
TEL. 06 6706-2451 - ✉ studi1@senato.it - 𝕏 @SR_Studi
Dossier n. 469

Camera dei deputati

SERVIZIO STUDI
Dipartimento Finanze
Tel. 06 6760-9496 ✉ st_finanze@camera.it 𝕏 –@CD_finanze
Atti del Governo n. 262

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

FI0122.docx

I N D I C E

SCHEDE DI LETTURA

Premessa 3

Articolo 1 *(Disposizioni in materia di coefficienti per la determinazione del reddito dei contribuenti forfetari)*.....5

Articolo 2 *(Divieto di fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie verso consumatori finali)* 6

Articolo 3 *(Trasmissione dei corrispettivi relativi alle ricariche dei veicoli elettrici)*.....8

Articolo 4 *(Modifica dei termini per la trasmissione delle CU per i redditi da lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA)* 10

Articolo 5 *(Termine annuale per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria relativi alle spese sanitarie)* 12

Articolo 6 *(Abrogazione del concordato preventivo biennale per i soggetti in regime forfetario)* 14

Articolo 7 *(Disposizioni in materia di imposta sostitutiva opzionale per il concordato preventivo biennale)* 16

Articolo 8 *(Introduzione di ulteriori cause di esclusione e di cessazione dal concordato preventivo biennale)* 20

Articolo 9 *(Norma di interpretazione autentica in materia di cause di cessazione ed esclusione dal concordato preventivo biennale)*.....23

Articolo 10 *(Modifica del termine per l'adesione al concordato preventivo biennale)* 24

Articolo 11 *(Disposizioni integrative e correttive in materia di contenzioso tributario)* 25

Articolo 12 *(Modifiche alle disposizioni legislative in materia doganale nonché del sistema sanzionatorio doganale e delle accise)* 33

Articolo 13 *(Modifiche alle disposizioni transitorie e finali di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87)*.....46

Articolo 14 *(Disposizioni in tema di ravvedimento operoso, definizione agevolata delle sanzioni tributarie, sanzioni per violazione degli obblighi di trasmissione dei corrispettivi giornalieri e custodia giudiziale dei beni sequestrati)* 49

Articolo 15 *(Valore minimo delle sanzioni per omessa richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ovvero di omessa presentazione di denunce di effetti successivi alla registrazione degli atti)*.....52
Articolo 16 *(Entrata in vigore)* 54

Schede di lettura

PREMESSA

Lo **schema di decreto legislativo** avente ad oggetto disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie (AG 262), è composto di **16 articoli**.

Le disposizioni contengono norme in materia di concordato preventivo biennale, tra le quali si segnala, **all'articolo 6**, **l'abrogazione delle disposizioni** del decreto legislativo 13 del 2024 **che consentivano ai contribuenti soggetti al regime forfetario di aderire al concordato preventivo biennale** -che quindi resta riservato ai contribuenti sottoposti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Per tali ultimi contribuenti viene precisato che fino alla approvazione dei nuovi coefficienti di redditività elaborati sulla base della classificazione delle attività economiche ATECO 2025, continuerà ad applicarsi il coefficiente di redditività previsto nell'allegato n. 2 alla legge 30 dicembre 2018, n. 145, individuato sulla base del codice corrispondente all'attività esercitata secondo la classificazione ATECO 2007 (**articolo 1**).

Ulteriori modifiche attengono:

- al **regime del concordato preventivo biennale** con riferimento alle cause di esclusione e decadenza dal medesimo e l'applicazione di un'aliquota maggiorata nel caso di differenze molto significative tra reddito concordato e reddito realmente percepito (**articoli 7-9**) oltre alla proroga -a regime- del termine di adesione al concordato che viene spostata dal 31 luglio al 30 settembre (**articolo 10**);

- **all'abrogazione dell'obbligo** – mai entrato in vigore –**di fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie verso consumatori finali** con riferimento agli operatori obbligati a trasmettere i dati relativi alle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria e previsione, per questi ultimi, di un **termine annuale e non più semestrale per la trasmissione dei suddetti dati** (**articoli 2 e 5**);

- **all'attribuzione** al direttore dell'**Agenzia delle entrate** del compito di **emanare la regolamentazione tecnica del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati** dei corrispettivi giornalieri relativi alle **ricariche dei veicoli elettrici**, escludendo qualsiasi informazione sui clienti (**articolo 3**).

- alla **modifica dei termini per la trasmissione delle certificazioni uniche** (CU) **per i redditi lavoro autonomo** e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA (**articolo 4**);

- a modifiche **alla disciplina del contenzioso tributario** (**articolo 11**) e al regime **sanzionatorio concernente dogane e accise** (**articolo 12**), **IVA** (**articolo 14, comma 2, lettere c) e d)**) e **imposte di registro** (**articolo 15**) nonché in materia di **assegnazione dei beni confiscati** definitivamente a seguito di commissione di un reato tributario (**articolo 14, comma 2, lettera e)**);

- a modifiche dirette ad estendere le ipotesi di accesso al ravvedimento operoso e al regime della definizione agevolata delle sanzioni tributarie (con le relative norme di coordinamento), nonché modifiche al regime transitorio applicabile (**articoli 13 e 14 comma 1 e comma 2, lettere a) e b)**).

Lo schema di decreto legislativo è qualificato come schema correttivo e pertanto si applica la disciplina dell'articolo 1, comma 6, della legge n. 111 del 2023.

Con riferimento **alla scadenza dei termini di esercizio della delega** si ricorda che tale disposizione individua un termine "mobile" per la scadenza della delega per l'adozione di decreti legislativi integrativi e correttivi, stabilendo che esso sia pari a ventiquattro mesi decorrenti dalla data di entrata **in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi** ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui ai commi 1 (24 mesi dall'entrata in vigore della legge 111 del 2023 ossia il 29 agosto 2025) o 4 (che dispone la proroga di tre mesi dei termini di delega qualora lo schema di decreto legislativo sia presentato nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega previsti dai commi 1 e 6 o successivamente).

L'articolo 1, comma 2, il **termine per l'espressione del parere parlamentare** è pari a trenta giorni dalla data di trasmissione, pertanto, essendo stato lo schema di decreto legislativo annunciato all'Assemblea l'8 aprile 2025, esso scadrà l'8 maggio 2025.

Articolo 1
(Disposizioni in materia di coefficienti per la determinazione del reddito dei contribuenti forfetari)

L'**articolo 1** mantiene per i **contribuenti forfetari** l'utilizzo dei coefficienti di redditività di cui all'allegato n. 2, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, utilizzando la precedente **classificazione ATECO 2007**, in attesa dell'elaborazione dei nuovi coefficienti sulla base della classificazione **ATECO 2025**.

Al fine di determinare il reddito imponibile nei confronti dei contribuenti forfetari e sino a quando non saranno elaborati dei nuovi coefficienti sulla base della classificazione ATECO 2025, il **comma 1** prevede l'utilizzo dei coefficienti di redditività di cui all'allegato n. 2, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, utilizzando la precedente classificazione ATECO 2007, in continuità con gli anni precedenti.

La nuova classificazione ATECO 2025, infatti, ha individuato le attività economiche secondo dei codici e descrizioni non più compatibili con la tabella dei coefficienti contenuta nell'allegato n. 2, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, attualmente in vigore.

La relazione illustrativa evidenzia che la disposizione si inquadra nel programma di razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari, iniziata con il decreto legislativo n. 1 del 2024, in attuazione della delega legislativa di cui all'articolo 16 della legge n. 111 del 2023.

Per un approfondimento sul regime forfetario, si veda il seguente link.

Articolo 2
(Divieto di fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie verso consumatori finali)

L'**articolo 2** rende **permanente** il **divieto di fatturazione elettronica** per i soggetti tenuti all'**invio dei dati al Sistema tessera sanitaria.**

L'**articolo 2** dello schema di decreto legislativo in esame rende **permanente** il **divieto di fatturazione elettronica** previsto, in via transitoria, dall'articolo 10-*bis*, comma 1, del decreto-legge n. 119 del 2018 per gli **operatori sanitari** tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture, nei confronti delle persone fisiche (intese quali consumatori finali), recanti tali dati. La disposizione elimina, infatti, i riferimenti ai determinati periodi d'imposta ivi presenti.

Attualmente, l'articolo 10-*bis* del decreto-legge citato riferisce il divieto ai periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 e 2025.

Il termine di vigenza della norma relativa al divieto di fatturazione elettronica era stato prorogato in numerose occasioni: dal decreto-legge n. 124 del 2019, dalla legge di bilancio 2021 (legge n. 178 del 2020), nonché dai decreti-legge n. 146 del 2021, n. 198 del 2022, n. 215 del 2023 e, da ultimo, n. 202 del 2024, come modificato dalla legge n. 15 del 2025.

Si ricorda che 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 sono quelli indicati all'articolo 3, comma 3, del citato decreto legislativo n. 175 del 2014 (recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata), nonché in appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

Secondo l'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 175 del 2014, sono tenuti all'invio dei dati le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri, le strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari e non accreditate.

Quattro successivi decreti ministeriali hanno esteso l'ambito dei soggetti tenuti all'obbligo di trasmissione dei dati, in particolare:

- il decreto ministeriale 1° settembre 2016, con riguardo a una serie di soggetti tra i quali psicologi, infermieri, ostetrici, ottici, tecnici sanitari di radiologia medica, nonché alle strutture autorizzate a commercializzare farmaci, ecc.;

- il decreto ministeriale 22 marzo 2019, relativamente alle strutture sanitarie militari;
- il decreto ministeriale 22 novembre 2019, relativamente agli esercenti di diverse professioni sanitarie ordinistiche;
- il decreto ministeriale 16 luglio 2021, con riferimento agli esercenti attività professionali sanitarie iscritti in elenchi speciali ad esaurimento.

Nella relazione illustrativa il Governo spiega che questa disposizione dà attuazione, integrando quanto già contenuto nel decreto legislativo n. 1 del 2024, al principio e criterio direttivo, contenuto nell'articolo 16, comma 1, della legge n. 111 del 2023, relativo alla semplificazione e alla riduzione degli adempimenti tributari. Infatti, sempre secondo quanto illustrato dal Governo, la modificazione permette 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".

Articolo 3
(Trasmissione dei corrispettivi relativi alle ricariche dei veicoli elettrici)

L'**articolo 3 demanda** a uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate **la regolamentazione tecnica del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati** dei corrispettivi giornalieri relativi alle **ricariche dei veicoli elettrici**, escludendo qualsiasi informazione sui clienti.

L'**articolo 3** modifica l'**articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127**, introducendo il comma 1-*ter* che, **demanda** a uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro 180 giorni dalla entrata in vigore della disposizione, **la regolamentazione tecnica del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati** dei corrispettivi giornalieri relativi alle **ricariche dei veicoli elettrici**, escludendo qualsiasi informazione sui clienti.

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-*quinquies*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (**comma 3**). Conseguentemente sono 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. 173 del 2024 (**comma 4**).

La norma è volta a dare attuazione ai princìpi e ai criteri direttivi contenuti nell'articolo 16, comma 1, della legge 9 agosto 2023, n. 111, integrando gli interventi di cui al decreto legislativo n. 1, del 2024, garantendo il rispetto dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri e al contempo evitando eccessivi aggravi in termini di adempimenti in capo ai gestori delle colonnine di ricarica.

La relazione illustrativa ricorda che il **Regolamento (UE) 2023/1804**, allo scopo di incentivare lo sviluppo della mobilità sostenibile e armonizzare la regolamentazione tecnica unionale, ha previsto una peculiare disciplina riguardante le infrastrutture mediante le quali rifornire veicoli a combustibili alternativi rispetto a quelli fossili. In particolare, il predetto Regolamento stabilisce che il punto di ricarica sia "connesso digitalmente", inviando e ricevendo informazioni in tempo reale, comunicando in modo bidirezionale con la rete elettrica e il veicolo elettrico,

al fine di essere monitorato e controllato a distanza, anche per avviare e interrompere la sessione di ricarica e misurare i flussi di energia elettrica.

Inoltre, l'articolo 5 del Regolamento prevede che "presso i punti di ricarica accessibili al pubblico installati a decorrere dal 13 aprile 2024, è possibile effettuare una ricarica *ad hoc* utilizzando uno strumento di pagamento ampiamente utilizzato nell'Unione. A tal fine i gestori dei punti di ricarica accettano pagamenti elettronici presso tali punti mediante terminali e dispositivi utilizzati per i servizi di pagamento, tra cui almeno uno degli strumenti seguenti: a) lettori di carte di pagamento; b) dispositivi con funzionalità senza contatto che consente quanto meno di leggere carte di pagamento; c) per i punti di ricarica accessibili al pubblico con una potenza di uscita inferiore a 50 kW, dispositivi che utilizzano una connessione internet e consentono operazioni di pagamento sicure, ad esempio quelli che generano uno specifico codice di risposta rapida".

Articolo 4
(Modifica dei termini per la trasmissione delle CU per i redditi da lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA)

L'**articolo 4** modifica i termini per la trasmissione delle Certificazioni Uniche per i redditi da lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA, novellando alcune disposizioni vigenti in materia.

L'articolo 4 dell'Atto del Governo n. 262 **novella l'articolo 4, comma 6-*quinquies,* del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322**, modificando i termini per la trasmissione delle Certificazioni Uniche per i redditi da lavoro autonomo e per la disponibilità della dichiarazione dei redditi precompilata per i contribuenti titolari di partita IVA. A tale scopo, **novella l'articolo 4, comma 6-*quinquies,* del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322** (*Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*), e **l'articolo 1, comma 1-*bis,* del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175** (*Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*). **L'articolo 4 dell'A.G. 262** è formato da due commi. Il **comma 1 dell'articolo** è suddiviso in due lettere, ***a)*** e ***b)***, mentre l'**articolo 2 ha un unico comma**.

Il comma 1 dell'articolo 4 dell'A.G. 262 apporta due modifiche **all'articolo 4, comma 6-*quinquies,* del D.P.R. 322/1998.** Il primo intervento, effettuato mediante la **lettera *a)* del comma 1 dell'A.G. 262,** modifica il terzo periodo del comma novellato, mentre il secondo intervento, operato per mezzo della **lettera *b)* del comma 1 dell'A.G. 262,** introduce un nuovo periodo dopo il terzo periodo **dell'articolo 4, comma 6-*quinquies,* del medesimo D.P.R. 322/1998**. Peraltro, si anticipa sin da ora che ai fini dell'interpretazione della volontà espressa dal Governo per mezzo della **lettera *a)* del comma 1 dell'A.G. 262** bisognerà tenere conto anche della **lettera *b)* del comma stesso.**

Premesso che le certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate, in passato **l'articolo 4, comma 6-*quinquies,* del D.P.R. 322/1998** prevedeva che il termine entro cui

provvedere in tal senso fosse il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti; in seguito, però, per effetto dell'**articolo 2, comma 5, del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 108** (*Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale*), il suddetto termine temporale per la trasmissione è stato differito al 31 marzo, a partire dal 2025. **Ai sensi della novella di cui alla lettera *a)* del comma 1 dell'A.G. 262** il termine temporale del 31 marzo riguarderà soltanto l'anno 2025 e non gli anni futuri. Il termine temporale cambierà anche in riferimento a questi ultimi, ma stavolta la nuova data non è stabilita dalla **lettera *a)***, bensì dalla **lettera *b)* del comma in oggetto**, la quale afferma che a decorrere dal 2026 il termine per la trasmissione sarà il 30 aprile, sicché vi sarà un ulteriore spostamento in avanti. **Altra novità recata dalla lettera *b)* del comma 1 dell'articolo 4 dell'A.G. 262** è che a partire dal 2026 l'indicazione del 30 aprile quale ultimo giorno utile per trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate le certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta interesserà pure le provvigioni per le prestazioni non occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

Il **comma 2 dell'articolo 4 dell'A.G. 262** dispone, a decorrere dal 2026, un nuovo termine entro cui ogni anno l'Agenzia delle Entrate l'Agenzia delle entrate rende disponibile telematicamente la dichiarazione precompilata dei contribuenti titolari di partita IVA relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente. Il termine, che ai sensi del **vigente articolo 1, comma 1-bis del decreto legislativo 175/2014 è il 30 aprile**, **in conseguenza della novella diventerà il 20 maggio**. Si tratta di una modifica resa necessaria dalle modifiche dei termini di trasmissione delle certificazioni uniche rilasciate dai sostituti d'imposta, di cui si è detto illustrando il **comma 1 dell'articolo 4 dell'A.G. 262**. Per completezza, si aggiunge che, come indicato anche dalla *Relazione illustrativa* che accompagna l'A.G. 262, per lavoratori e pensionati la dichiarazione precompilata (vale a dire il modello 730) continuerà invece ad essere messa a disposizione a partire dal 30 aprile.

Articolo 5
(Termine annuale per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria relativi alle spese sanitarie)

L'**articolo 5** stabilisce che il **termine di invio** al Sistema Tessera Sanitaria dei **dati** delle **spese sanitarie** sia **annuale**, in luogo di quello semestrale attualmente in essere.

L'**articolo 5** interviene sul **termine** per **l'invio** al Sistema Tessera Sanitaria dei **dati relativi alle spese sanitarie**, a partire da quelli concernenti l'anno 2025. In particolare, dispone che la trasmissione avvenga a cadenza **annuale** e che il **Ministero dell'economia e delle finanze** individui precisamente il **termine** con **decreto**.

La norma attualmente in vigore, contenuta nell'articolo 12 del decreto legislativo n. 1 del 2024, stabilisce un termine semestrale.

La relazione illustrativa precisa che la modificazione in esame non produce impatti sulla predisposizione della dichiarazione precompilata poiché "una volta che tutti i dati relativi all'anno precedente sono stati trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria, quest'ultimo provvede, tramite sistemi informatici, a rendere disponibili all'accesso esclusivo dell'Agenzia delle entrate i dati aggregati per tipologia di spesa, che sono utilizzati ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata, la quale viene messa a disposizione dei cittadini a partire dal 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento".

Si ricorda che 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 sono quelli indicati all'articolo 3, comma 3, del citato decreto legislativo n. 175 del 2014 (recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata), nonché in appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

Secondo l'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 175 del 2014, sono tenuti all'invio dei dati le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri, le strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari e non accreditate.

Quattro successivi decreti ministeriali hanno esteso l'ambito dei soggetti tenuti all'obbligo di trasmissione dei dati, in particolare:

- il decreto ministeriale 1° settembre 2016, con riguardo a una serie di soggetti tra i quali psicologi, infermieri, ostetrici, ottici, tecnici sanitari di radiologia medica, nonché alle strutture autorizzate a commercializzare farmaci, ecc.;
- il decreto ministeriale 22 marzo 2019, relativamente alle strutture sanitarie militari;
- il decreto ministeriale 22 novembre 2019, relativamente agli esercenti di diverse professioni sanitarie ordinistiche;
- il decreto ministeriale 16 luglio 2021, con riferimento agli esercenti attività professionali sanitarie iscritti in elenchi speciali ad esaurimento.

Articolo 6
(Abrogazione del concordato preventivo biennale per i soggetti in regime forfetario)

L'**articolo 6 abroga**, con effetto **dal 1° gennaio 2025**, il **concordato preventivo biennale** per i contribuenti che aderiscono al **regime forfetario**.

La presente disposizione **abroga**, con effetto **dal 1° gennaio 2025**, l'istituto del **concordato preventivo biennale**, previsto dagli articoli da 23 a 33 del decreto legislativo n. 13 del 2024, per i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al **regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014.

In merito, la relazione illustrativa del Governo osserva che tale abrogazione è disposta in considerazione delle istanze pervenute dalle associazioni di categoria, della sperimentalità normativamente prevista per l'applicazione del concordato preventivo biennale ai contribuenti in regime forfetario e della quantità di tali soggetti che hanno aderito al concordato nel corso del 2024.

- ***Il concordato preventivo biennale per i cc.dd. forfetari***

Il decreto legislativo n. 13 del 2024, oltre che ai contribuenti ISA, riconosce anche ai contribuenti che aderiscono al **regime forfetario** la possibilità di accedere al **concordato preventivo biennale** ai sensi degli articoli 23 e seguenti. Per tali contribuenti, per l'anno 2024, l'applicazione del concordato è limitata, in via sperimentale, a un solo anno.

Per i contribuenti che hanno optato per il regime forfetario, i redditi sono determinati sulla base della procedura di elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale di cui all'articolo 9 del suddetto decreto, prevedendosi, tuttavia, l'obbligo di dichiarazione di un **reddito minimo di duemila euro**.

Per i contribuenti che hanno aderito al regime forfetario per i periodi d'imposta oggetto del concordato, l'articolo 4, comma 1, lettera *r*), del decreto legislativo n. 108 del 2024 ha introdotto 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, pari al **10 per cento** dell'eccedenza, ovvero del **3 per cento nel caso di nuove attività**.

Il beneficio rileva nel caso di rinnovo del concordato, in quanto, in tal caso, si assume quale parametro di riferimento, ai fini dell'individuazione dell'eccedenza di reddito da assoggettare a imposta sostitutiva, il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli del biennio di rinnovo del concordato.

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'IVA**, 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.

Costituiscono **cause di esclusione** dal concordato:

- aver **iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente** a quello cui si riferisce la proposta;
- con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, **avere debiti** per tributi amministrati dall'**Agenzia delle entrate** o **debiti contributivi definitivamente accertati** con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione, salvo che i contribuenti abbiano estinto i debiti sopra indicati entro il termine per l'adesione alla proposta di concordato preventivo biennale e se l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, è inferiore alla soglia di 5 mila euro (senza considerare i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici);
- **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi** in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- **condanna** per reati tributari, per falsità nei documenti contabili, riciclaggio, impiego di denaro beni e utilità di provenienza illecita, e autoriciclaggio, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

Con riferimento ai soggetti che aderiscono al regime forfetario, il concordato **cessa di avere efficacia** a partire dal periodo d'imposta in cui si verifica una delle seguenti condizioni:

- il **contribuente modifica l'attività** svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, a meno che tali attività rientrino in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito per i contribuenti forfetari;
- il contribuente **cessa l'attività**;
- il contribuente **supera il limite di ricavi** previsto dall'articolo 1, comma 71, della legge n. 190 del 2014, ad oggi pari a **100 mila euro**, **maggiorato del 50 per cento**.

Il concordato cessa di produrre effetto (**decadenza**) qualora si verifichi una delle cause di decadenza per i contribuenti ISA ove applicabili.

Infine, per approfondimenti sul **regime forfetario**, si rinvia allo specifico paragrafo del tema *web* sul Portale della documentazione della Camera dei deputati.

Articolo 7
(Disposizioni in materia di imposta sostitutiva opzionale per il concordato preventivo biennale)

L'**articolo 7 aumenta**, a decorrere dalle adesioni per il biennio 2025-2026, **l'imposta sostitutiva opzionale** dovuta dai soggetti aderenti al concordato preventivo biennale per i quali la **differenza** tra il reddito concordato e il reddito effettivo del periodo d'imposta precedente **ecceda la soglia di 85 mila euro**. In tal caso, si applicano, **limitatamente** alla parte eccedente tale soglia, le aliquote del **43 per cento** per i soggetti IRPEF e del **24 per cento** per i soggetti IRES.

Il **comma 1** apporta modifiche all'articolo 20-*bis* del decreto legislativo n. 13 del 2024.

Al riguardo, si rammenta che il sopra citato articolo 20-*bis*, introdotto dall'articolo 4, comma 1, lettera *l*), del decreto legislativo n. 108 del 2024 (decreto correttivo in materia di 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).

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.

• ***Il concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA***

In attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale italiano (legge n. 111 del 2023), è stato introdotto, con il decreto legislativo n. 13 del 2024, il **concordato preventivo biennale**, ovvero un nuovo regime fiscale di favore per i contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito d'impresa e di lavoro

autonomo derivante dall'esercizio di arti o professioni, con l'obiettivo di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e favorire l'adempimento spontaneo.

Ai fini dell'applicazione del concordato, l'Agenzia delle entrate formula una **proposta per la definizione biennale del reddito** derivante dall'**esercizio d'impresa** o **dall'esercizio di arti e professioni** e dal **valore della produzione netta**, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (per l'anno 2024, ai contribuenti che aderiscono al regime forfetario, l'applicazione del concordato è limitata, in via sperimentale, a un solo anno).

L'Agenzia delle entrate, **entro il 15 aprile di ciascun anno**, mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale. Tramite gli stessi programmi, l'Agenzia elabora e comunica la proposta.

Tale proposta è formulata con riferimento a specifiche attività economiche tenendo conto:

- degli andamenti economici e dei mercati;
- delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli (ISA) e delle risultanze della loro applicazione;
- degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali.

Per i contribuenti ISA, i redditi da lavoro autonomo, i redditi d'impresa e il valore della produzione ai fini dell'IRAP oggetto di concordato sono calcolati, salvo specifiche deroghe di cui agli articoli 15, 16 e 17 del decreto legislativo n. 13 del 2024, secondo le regole generali.

Il contribuente può aderire alla proposta di concordato **entro il 31 luglio** (ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare). Per l'anno 2024 i termini sono stati più ampi. Con il **decreto-legge n. 155 del 2024** (articolo 7-*bis*) è stata prevista, a determinate condizioni, la possibilità di aderire al concordato preventivo biennale, attraverso una dichiarazione integrativa, entro il **12 dicembre 2024**.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 18/E del 2024, il concordato preventivo biennale è stato introdotto per i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo di minori dimensioni.

I contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli ISA possono accedere al concordato preventivo biennale se, **con riferimento al periodo d'imposta precedente** a quelli cui si riferisce la proposta, **non hanno debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o debiti contributivi definitivamente accertati** con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione, salvo che i medesimi contribuenti abbiano estinto i debiti sopra indicati entro il termine per l'adesione alla proposta di concordato preventivo biennale e se l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, è inferiore alla soglia di 5 mila euro (senza considerare i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici).

L'**accettazione** della proposta **impegna il contribuente a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP** relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. L'Agenzia delle entrate provvede al controllo automatizzato delle somme non versate, ferma restando l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento.

Gli **eventuali maggiori o minori redditi effettivi**, o maggiori o minori valori della produzione netta effettivi, nel periodo di vigenza del concordato, **non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP**, nonché dei contributi previdenziali obbligatori, salvo il caso in cui, ricorrendo circostanze eccezionali che determinano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato, quest'ultimo cessa di produrre effetti a partire dal periodo di imposta in cui tale differenza si realizza.

Si verifica la **decadenza** dal concordato preventivo biennale per entrambi i suoi periodi di imposta nei seguenti casi:

- qualora, a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulti l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultino commesse altre violazioni di non lieve entità, salvo il caso in cui contribuente abbia regolarizzato la propria posizione mediante ravvedimento e sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza;
- qualora, a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinino una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- indicazione, nella dichiarazione dei redditi, di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- qualora ricorra una delle cause di esclusione oppure venga meno una delle condizioni per aderire al concordato preventivo biennale;

Relativamente a tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate, nella già citata circolare n. 18/E del 2024, ha chiarito che la decadenza dal concordato interviene anche nell'eventualità in cui risulti **l'insussistenza *ab origine* delle condizioni** necessarie di accesso.

- omesso versamento delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato effettuato dall'Agenzia delle entrate.

In caso di decadenza dal concordato, **restano dovute le imposte e i contributi concordati se maggiori** di quelli effettivamente conseguiti.

Infine, si ricorda che il **decreto-legge n. 113 del 2024** (articolo 2-*quater*) ha introdotto una forma di **ravvedimento speciale per i soggetti ISA** che abbiano

aderito al concordato preventivo biennale **entro il 31 ottobre 2024**, prevedendo il pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'imposta sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP, avente come base imponibile la differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo imponibile già dichiarato e lo stesso reddito incrementato di una percentuale gradatamente maggiore al decrescere del livello di fedeltà fiscale (**dal 5 al 50 per cento**). Anche le aliquote risultano più alte a decrescere del livello di fedeltà fiscale del contribuente (**10, 12 e 15 per cento**).

Per ulteriori approfondimenti sull'istituto del concordato preventivo biennale, si rinvia allo specifico paragrafo de tema *web* presente sul portale della documentazione della Camera dei deputati.

Nello specifico, 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**.

In merito, il Governo, nella 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.

Il **comma 2** prevede l'applicazione della presente **disposizione a partire dalle adesioni** al concordato preventivo biennale per il **biennio 2025-2026**.

Articolo 8
(Introduzione di ulteriori cause di esclusione e di cessazione dal concordato preventivo biennale)

L'**articolo 8** introduce **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.

Il **comma 1**, novellando gli articoli 11, comma 1, e 21, comma 1, del decreto legislativo n. 13 del 2024, **introduce ulteriori cause di esclusione e di cessazione** dal concordato preventivo biennale.

A tal proposito, si ricorda che le cause di esclusione attualmente vigenti sono:

- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- condanna (o patteggiamento) per reati tributari, per falsità nei documenti contabili, riciclaggio, impiego di denaro beni e utilità di provenienza illecita, e autoriciclaggio, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato;
- redditi o quote di redditi in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;
- adesione al regime forfetario per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato;
- qualora la società o l'ente, nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, risulti interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, la società o l'associazione di cui all'articolo 5 del TUIR, nel medesimo anno, sia interessata da modifiche della compagine sociale che ne aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato,

In primo luogo, il **comma 1, lettera *a*)**, aggiunge la lettera *b-quinquies*) all'articolo 11, comma 1, con cui viene contemplata una **nuova causa di esclusione** dal concordato per i **contribuenti** che **dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo** e, contestualmente, **partecipano** a uno dei seguenti enti:

- **associazione senza personalità giuridica** costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del TUIR;

- **società tra professionisti** di cui all'articolo 10 della legge n. 183 del 2011;
- **società tra avvocati** di cui all'articolo 4-*bis* della legge n. 247 del 2012.

Viene specificato che, in tal caso, il lavoratore autonomo può accedere al concordato a condizione che anche le associazioni e le società sopra elencate cui egli partecipa abbiano **optato** per l'adesione alla proposta di concordato **per i medesimi periodi d'imposta**.

Viene, altresì, inserita la lettera *b-sexies*) che contempla analoga causa di esclusione per le **associazioni e le società** sopra menzionate qualora **la totalità dei soci o associati**, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, **non aderisca** alla proposta di concordato **per i medesimi periodi d'imposta**.

Il **comma 1, lettera *b*)**, inserisce nell'articolo 21, comma 1, le lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*), con cui si prevedono **ulteriori cause di cessazione** dal concordato preventivo biennale, consequenziali all'introduzione delle predette cause di esclusione.

A tale proposito, si evidenzia che il vigente articolo 21, comma 1, contempla le seguenti cause di cessazione:

- il contribuente modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso (salvo che la nuova attività preveda l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale);
- il contribuente cessa l'attività;
- il contribuente aderisce al regime forfetario;
- la società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero la società o l'associazione di cui all'articolo 5 del TUIR è interessata da modifiche della compagine sociale che ne aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato;
- il contribuente dichiara ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere *c*), *d*) ed *e*), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici sintetici di affidabilità fiscale maggiorato del 50 per cento.

Il concordato, con riferimento ai soggetti ISA, cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle suddette condizioni.

Specificamente, viene previsto che il **contribuente**, che dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo, **cessa** dal regime del concordato quando anche le associazioni e società sopra elencate cui egli partecipa non

determinano, con riferimento ai medesimi periodi d'imposta nei quali egli aderisce al concordato, il loro reddito mediante l'adesione alla proposta di concordato. La stessa causa di cessazione si verifica specularmente in capo alle suddette **associazioni e società** ogniqualvolta uno dei soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo, non determina, con riferimento ai medesimi periodi d'imposta in cui l'associazione o la società aderisce al concordato, il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato.

Il **comma 2** prevede l'applicazione della presente **disposizione a partire dalle adesioni** al concordato preventivo biennale per il **biennio 2025-2026**.

Articolo 9
(Norma di interpretazione autentica in materia di cause di cessazione ed esclusione dal concordato preventivo biennale)

L'**articolo 9** reca 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.

La presente disposizione, 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, 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**.

Nel dettaglio, si segnala che, ai sensi del richiamato articolo 11, comma 1, lettera *b-quater*), costituisce causa di esclusione dal concordato preventivo biennale, per una società o un ente, l'essere stato interessato, nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, con riguardo a una società o a un'associazione di cui all'articolo 5 del TUIR, aver subìto, nel medesimo anno, modifiche della compagine sociale che ne aumentino il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato. Tale circostanza, qualora si verifichi in pendenza del concordato, costituisce, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettera *b-ter*), anche causa di cessazione dallo stesso.

Articolo 10
(Modifica del termine per l'adesione al concordato preventivo biennale)

L'**articolo 10 differisce** al **30 settembre** il termine di adesione al concordato preventivo biennale. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, tale termine è differito all'ultimo giorno del **nono mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La presente disposizione **posticipa** 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.

Al riguardo, si rammenta che il termine suddetto, originariamente coincidente con quello previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 435 del 2001 (30 giugno), è stato successivamente differito al 31 luglio dall'articolo 4, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo n. 108 del 2024.

Il Governo, nella relazione illustrativa, osserva che tale modifica ha il precipuo scopo, anche in ossequio ai principi e criteri direttivi stabiliti dall'articolo 16 della legge n. 111 del 2023, di garantire una distribuzione più razionale degli adempimenti fiscali.

Articolo 11
(Disposizioni integrative e correttive in materia di contenzioso tributario)

L'**articolo 11** apporta modifiche in materia di contenzioso tributario introducendo **misure correttive** per la realizzazione del principio di digitalizzazione del processo tributario telematico. Interviene, inoltre, sul Testo unico della Giustizia tributaria, nonché sul decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220.

L'**articolo 1, comma 1** contiene **misure correttive** in materia di contenzioso tributario, volte a realizzare il principio fissato all'articolo 19, comma 1, lett. *b)* della legge n. 111/2023 inerente alla completa digitalizzazione del processo tributario telematico.

La legge n. 111 del 2023 "Delega al governo per la riforma fiscale" prevede all'articolo 19 una serie di principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario. In particolare, la lett. *b)* dispone **l'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria** mediante:

- la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;
- l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
- la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;
- la previsione che la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza;

Preliminarmente occorre precisare che le **lettere *a)***, ***b), c)*** e ***d)*** del **comma 1** dell'articolo in esame intervengono su disposizioni presenti nel decreto legislativo n. 546 del 1992, abrogato dal Testo unico della Giustizia tributaria (d.lgs. n. 175 del 2024) a decorrere dal 1° gennaio 2026 e, per tale ragione, sono speculari agli interventi normativi attuati dalle **lettere *a), b), c)*** e ***d)*** del **comma 2**.

Più nel dettaglio, la **lett. *a)*** del **comma 1** modifica il comma 5-*bis* dell'articolo 25-*bis* del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dal d.lgs. n. 220 del 2023, in materia di potere di certificazione di conformità di atti, precisando

che durante le varie fasi del giudizio, il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di **conformità al documento analogico detenuto dal difensore**. Nell'attuale formulazione, invece, si fa riferimento ad un'attestazione di conformità dell'atto depositato «all'originale».

Come segnalato dalla relazione illustrativa, tale intervento è finalizzato a confermare l'obbligo del difensore di attestare la conformità della copia informatica al documento analogico da lui detenuto, con la conseguenza che il giudice non terrà conto degli e dei documenti cartacei, depositati con modalità digitali, sprovvisti di tale attestazione.

Più in generale, l'articolo 25-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992 regola il **potere di certificazione di conformità degli atti** e prevede che, al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'Agente della Riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo ai sensi dell'art. 53 del d.lgs. 446/97 – ossia i soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni −, attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità previste dal Codice dell'amministrazione digitale (d.lgs. n. 82 del 2005). Tali soggetti assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali ai sensi del comma 5 dell'articolo 25-*bis*.

Analogo potere di attestazione di conformità è esteso, anche per l'estrazione di copia analogica, agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria (art. 25-*bis*, comma 2). L'estrazione di copie autentiche per i richiamati fini esonera dal pagamento dei diritti di copia (art. 25-*bis*, comma 4).

L'attuale formulazione di cui al comma 5-*bis* dell'articolo 25-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel disporre che gli atti e i documenti del fascicolo telematico non debbano essere nuovamente depositati nelle fasi o nei gradi successivi del giudizio e che il giudice non tenga conto degli atti e dei documenti cartacei, di cui non sia depositata nel fascicolo telematico la copia informatica munita di attestazione di conformità, da una parte ha contribuito a **velocizzare molti adempimenti** del processo tributario, dall'altra ha determinato l'eventualità che sorgano **profili di responsabilità civili e penali a carico del professionista** qualora non certifichi la conformità all'originale di tutti i documenti che deposita. I soggetti citati dal comma 1 dell'articolo 25-*bis*, dunque, sono obbligati ad acquisire sempre il cartaceo, in originale o in copia autentica, nonché a porre in essere un nuovo adempimento in sede processuale, pena l'inutilizzabilità dell'atto processuale o del documento.

La **lett. *b)*** del **comma 1** dell'articolo in esame sostituisce il comma 1 dell'articolo 35 del d.lgs. n. 546 del 1992 disponendo che la corte di giustizia tributaria – organo giurisdizionale di primo o secondo grado deputato a decidere sui ricorsi presentati dalle parti processuali − subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio. **Il presidente**, al termine, **dà lettura immediata del dispositivo**, salva la facoltà della corte di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni.

L'attuale formulazione dell'articolo 35, comma 1, invece, prevede che sia il collegio giudicante – e non il presidente della corte di giustizia tributaria – a dare lettura del dispositivo, salva la facoltà per il collegio stesso di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite.

L'articolo 35 del d.lgs. n. 546 del 1992, già modificato dal d.lgs. n. 220 del 2023, fa riferimento alla fase finale della trattazione della controversia, ossia la fase della **discussione e decisione della causa** che avviene **in camera di consiglio**, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza ai sensi dell'articolo 33 del decreto legislativo citato. Nello specifico, nel caso di discussione del ricorso in camera di consiglio, le parti, a pena di decadenza, possono:

- entro 20 giorni liberi prima dell'udienza depositare documenti;
- entro10 giorni liberi prima dell'udienza depositare le memorie illustrative;
- entro 5 giorni liberi prima dell'udienza depositare brevi repliche scritte.

Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia e subito dopo il collegio giudicante delibera la decisione in segreto nella Camera di consiglio. Ai fini della decisione – occorre segnalare – le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, nonché possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica, ogniqualvolta sia necessario acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità (articolo 7, commi 1 e 2 del d.lgs. n. 546 del 1992).
Il comma 3 dell'articolo 35 precisa che alle deliberazioni del collegio si applicano le norme di cui agli articoli 276 e seguenti del codice di procedura civile e che non sono ammesse sentenze non definitive o limitate ad alcune domande. Sul punto, si segnala l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 27249 del 2022 che spiega il motivo per il quale nel processo tributario sono ammesse soltanto sentenze definitive, in deroga a quanto disciplinato dall'art. 279 c.p.c.. Tale disciplina deriva «dall'esigenza di evitare gli inconvenienti cui il frazionamento del giudizio dà

generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla struttura del processo tributario ed al sistema della riscossione frazionata dei tributi, con i quali l'istituto della sentenza non definitiva, ed a maggior ragione quello dell'impugnazione differita che solitamente vi si accompagna, verrebbero inevitabilmente a confliggere».

La **lett. *c)*** del **comma 1** dell'**articolo 11** apporta modifiche all'articolo 68, comma 2, primo periodo del d.lgs. n. 546 del 1992 in materia di pagamento del tributo in pendenza del processo chiarendo che il rimborso al contribuente di quanto versato in eccesso **spetta anche dopo lo svolgimento del primo grado di giudizio**, a differenza di quanto previsto dalla disciplina vigente.

Ai sensi dell'articolo 68, comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, 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, anche in deroga alle prescrizioni delle singole leggi di imposta. Più nel dettaglio, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della corte di giustizia tributaria di secondo grado.

c-*bis*) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione (art. 68, comma 3).

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, il citato art. 68 è divenuto la **regola generale in tema di riscossione frazionata** nella fase relativa alla pendenza del processo tributario, anche a fronte della disposizione di cui all'art. 19, primo comma, d.lgs. n. 472 del 1997 secondo la quale in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546 del 1992 (per un approfondimento sul tema, si veda Cass. civ., Sez. V, 13 gennaio 2023, n. 900).

La **lett. *d)*** del **comma 1** interviene in materia di **giudizio di ottemperanza** di cui all'articolo 70, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedendo che la messa in mora nei confronti dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15

dicembre 1997, n. 446, possa essere effettuata, oltre che a mezzo dell'ufficiale giudiziario, **tramite posta elettronica certificata (PEC)**.

Secondo quanto precisato dalla relazione illustrativa, tale intervento normativo è diretto ad assicurare **l'informatizzazione del processo tributario anche nella fase di esecuzione** della sentenza tributaria, in conformità col principio di legge delega.

In tema di contenzioso tributario il **giudizio di ottemperanza** «è ammissibile nel caso in cui debba farsi valere l'inerzia dell'amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire» (ordinanza Cass. civ. n. 2393 del 2024), a condizione che sia decorso il termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, che siano decorsi trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario (art. 70, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992). L'ottemperanza può avere luogo, oltre che per le sentenze passate in giudicato, per l'esecuzione:

- delle sentenze, non ancora definitive, di condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio;
- delle sentenze, non ancora definitive, relative alle operazioni catastali parzialmente o totalmente favorevoli al contribuente (art. 69, d.lgs. n. 546 del 1992);
- delle sentenze relative ad atti impositivi che comportano la restituzione al contribuente del tributo e relativi interessi e sanzioni, corrisposti in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza a lui favorevole (art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992);
- dell'ordinanza con cui sono liquidate le spese di giudizio in caso di rinuncia al ricorso.

Sul punto si precisa che, in seguito alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 156 del 2015 «Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario» alla disciplina del processo tributario le quali eliminano il riferimento all'applicabilità in via sussidiaria delle disposizioni del codice di procedura civile, il giudizio di ottemperanza risulta **l'unico rimedio esperibile** in materia di **esecuzione coattiva delle sentenze tributarie**, **ancorché non definitive** ai sensi dell'attuale formulazione dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992.
Nello specifico, il ricorso – contenente la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza − deve essere depositato in doppio originale alla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo grado, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della corte di giustizia tributaria di secondo grado (art. 70, comma 1). Il ricorso viene poi assegnato alla stessa sezione che ha emanato

la sentenza e viene fissato il giorno per la trattazione della causa non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso, con comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima dell'udienza (art. 70, comma 6).
A seguito della discussione, il collegio adotta i provvedimenti ritenuti necessari per garantire l'esecuzione della sentenza, eventualmente delegando anche un commissario ad acta per il compimento degli atti occorrenti a dare esecuzione alla sentenza stessa e fissando un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi (articolo 70, comma 7). La sentenza del giudizio di ottemperanza è immediatamente esecutiva e non appellabile, ma può essere contestata solo davanti alla Corte di Cassazione per inosservanza delle norme del procedimento.

Il **comma 2** dell'**articolo 11** interviene sul Testo unico della Giustizia tributaria al fine di allineare la disciplina delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 citate al comma 1 con le corrispondenti norme presenti nel d.lgs. n. 175 del 2024, la cui disciplina, come precedentemente specificato, dovrà essere applicata a decorrere dal 1° gennaio 2026.

Nello specifico, il **comma 2**, **lett. *a)*** modifica il comma 6 dell'articolo 72 d.lgs. n. 175 del 2024 in riferimento al potere di certificazione di conformità di atti processuali e documenti (per l'analisi del contenuto della disposizione, si veda la lett. *a)*, comma 1 della presente scheda).

La **lett. *b)*** del **comma 2** interviene sull'articolo 84, comma 1 del Testo unico in ordine alla fase di deliberazione della corte di giustizia tributaria, attuando i medesimi interventi normativi descritti alla lett. *b)* del comma 1 dell'articolo 11 (vedi *supra*).

La **lett. *c)*** del **comma 2** reca modifiche all'articolo 126, comma 2 del Testo unico in materia di pagamento del tributo e delle sanzioni in pendenza del processo, analogamente a quanto previsto dalla lett. *c)* del comma 1 dell'articolo in titolo (per un approfondimento ulteriore, vedi *supra*).

La **lett. *d)*** del **comma 2** interviene sulla disciplina di cui all'articolo 128, comma 2 del d.lgs. n. 175 del 2024 relativa al giudizio di ottemperanza tramite le medesime modifiche apportate dalla lett. *d)* del comma 1 (vedi *supra*).

Infine, la **lett. *e)*** del **comma 2** evidenzia la necessità di **correggere un refuso** presente all'articolo 129, comma 2 del Testo Unico della giustizia tributaria sulle norme transitorie e finali. Attualmente, infatti, la dicitura prevista è «con il decreto di cui al comma 3», invece la lettera in esame provvede a precisare che il decreto ivi richiamato è quello del comma 1, e non del comma 3.

Con il decreto citato al comma 1 dell'articolo 129 del Testo unico sono emanate le norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché approvati i modelli per la redazione degli atti processuali e per le deposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali e sono altresì stabilite le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio. Il decreto, inoltre, indica tutte le disposizioni tecnico-operative, anche di fonte regolamentare, che sono state applicate anteriormente alla data della sua adozione e che dalla medesima data restano abrogate.

La **lett. *a)*, nn. 1 e 2** del **comma 3** dell'**articolo 11** interviene sull'articolo 4 del decreto legislativo n. 220 del 2023, relativo all'entrata in vigore e alla decorrenza degli effetti delle disposizioni del decreto, inserendo un **comma 2-*bis*** diretto a **modificare la decorrenza dell'applicazione dell'istituto della conciliazione fuori udienza** a tutti i giudizi pendenti in Corte di Cassazione alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023, ivi compresi quelli instaurati prima del 5 gennaio 2024.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, tale intervento normativo ha una **funzione deflattiva** in quanto tenta di diminuire il numero elevato di controversie ancora pendenti davanti alla Corte di Cassazione tramite l'estensione dell'applicabilità dell'istituto della conciliazione anche ai ricorsi di legittimità pendenti alla data del 4 gennaio 2024 (**lett. *a*, n. 2**). Alla luce delle osservazioni presenti nella relazione tecnica, l'introduzione della conciliazione in Cassazione per le controversie appena descritte non comporta nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

La formulazione vigente del comma 2 dell'articolo 4 del d.lgs. n. 220 del 2023 prevede che le disposizione del decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere *d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc)* e *dd)* che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto.

In merito a tale norma, occorre segnalare una recente sentenza della Corte costituzionale n. 36 del 2025 che ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale «nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera *bb*), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 – che sostituiscono l'articolo 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 in materia di produzione e ammissione di nuove prove in appello − si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo».

- ***Conciliazione fuori udienza nel processo tributario (art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992)***

L'istituto della conciliazione fuori udienza è stato introdotto nel processo tributario dall'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992 (corrispondente all'articolo 100 del Testo unico della giustizia tributaria) e rappresenta il mezzo attraverso il quale il contribuente può definire, in tempi brevi, un contenzioso, già in atto o anche solo potenziale, godendo di una riduzione delle sanzioni amministrative.

Tale fattispecie, risultato di interlocuzioni dirette tra contribuente ed ente impositore fuori della sede giurisdizionale, presuppone la presentazione di una istanza congiunta sottoscritta personalmente dalle parti o dai difensori, per la definizione totale o parziale della lite (comma 1). Qualora la data di trattazione sia già fissata e sussistano le condizioni di ammissibilità, la Corte di giustizia tributaria pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la Corte dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa (comma 2), invece nel caso in cui la data di trattazione non sia stata ancora fissata, provvede il presidente della sezione con decreto (comma 3). L'accordo, nel quale devono essere indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento, costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente (comma 4).

Infine, il comma 4-*bis* dell'articolo 48 del d.lgs. n. 546/1992 – introdotto dall'articolo 1, comma 1, lett. *u)*, n.2 del d.lgs. n. 220 del 2023 − ha esteso l'istituto della conciliazione anche ai giudizi pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, prevedendo un abbattimento dell'imposta oggetto dell'accordo, nonché l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta al sessanta per cento del minimo previsto dalla legge.

Occorre precisare che ai sensi dell'articolo 48-*bis*.1 del d.lgs. n. 546 del 1992 (e dell'articolo 101 Testo unico della giustizia tributaria) – che ricalca l'istituto civilistico della proposta di conciliazione del giudice di cui all'articolo 185 c.p.c. - anche la Corte di giustizia tributaria, ove possibile e avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali, può formulare alle parti una proposta conciliativa, in udienza o fuori udienza senza che ciò possa costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice. Se la proposta è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti coinvolte nel giudizio; nell'altro caso, invece, deve essere comunicata alle parti non comparse con la fissazione di una nuova udienza. La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria si perfeziona con la redazione del processo verbale in udienza. Tale disciplina è stata ripresa.

La conciliazione giudiziale permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative del 60% in primo grado, del 50% in secondo grado e del 40% nel corso dei giudizi di Cassazione

Articolo 12
(Modifiche alle disposizioni legislative in materia doganale nonché del sistema sanzionatorio doganale e delle accise)

L'**articolo 12** incide 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.

L'**articolo 12**, che apre il Capo IV contenente le modifiche alle disposizioni in materia di sistema sanzionatorio tributario, si compone di un **unico comma**, recante una serie di misure dirette ad incidere sull'allegato 1, del decreto legislativo 141 del 2024.

> Si ricorda che il **decreto legislativo 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 26 ottobre 1995, n. 504, e per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale.
> Il decreto legislativo è composto di 10 articoli e contiene, in **allegato**, le "**Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione"** (di 122 articoli).
> Per approfondimenti si consulti il *dossier* di documentazione predisposto sullo schema di decreto legislativo sottoposto al parere parlamentare (AG 166).

Le modifiche introdotte dalla disposizione in commento sono volte a rideterminare l'ambito di applicazione delle **sanzioni penali e amministrative** previste in caso di **violazioni doganali** che integrano una fattispecie di **contrabbando**.

- ***Le fattispecie di contrabbando***

L'allegato 1 del decreto legislativo n. 141 del 2024, recante "Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione", delinea agli articoli 78-83 diverse fattispecie di contrabbando.

L'**art. 78** (***Contrabbando per omessa dichiarazione***) punisce con la **multa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti**, chiunque, in assenza di dichiarazione doganale, introduce, fa circolare nel territorio doganale o sottrae alla vigilanza doganale merci non unionali ovvero fa uscire merci unionali dal territorio doganale. La medesima sanzione si applica al detentore di merci non unionali che rifiuta o non è in grado di dimostrarne la legittima provenienza ovvero presenta prove inattendibili.

L'**art. 79** (***Contrabbando per dichiarazione infedele***) punisce con la **multa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione** chiunque dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci, o altri elementi occorrenti per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato.

L'**art. 80** (***Contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine***) punisce con la **multa dal 100 al 200% dei diritti di confine** dovuti il **comandante di aeromobili o il capitano di navi** che sbarca, imbarca o trasborda nel territorio dello Stato merce non unionale, omettendo di presentarla al più vicino ufficio dell'Agenzia, ovvero alla partenza non ha a bordo merci non unionali o in esportazione con restituzione di diritti, che dovrebbero esserci secondo il manifesto, la dichiarazione sommaria e gli altri documenti doganali; ovvero trasporta merci non unionali nel territorio dello Stato senza essere munito del manifesto, della dichiarazione sommaria e degli altri documenti doganali, se prescritti. La **medesima sanzione** si applica inoltre **al capitano della nave** che trasporta merci non unionali e **in violazione del divieto di approdo e di sosta** delle navi rasenta le sponde nazionali o getta l'àncora, sta alla cappa ovvero comunque si mette in comunicazione con il territorio dello Stato in modo che sia agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci stesse, nonché **al comandante dell'aeromobile che**, trasportando merci non unionali, **atterra fuori di un aeroporto doganale e non denuncia l'atterraggio** entro il giorno lavorativo successivo alle autorità di cui all'art. 65 (ufficio dell'Agenzia, comando della Guardia di finanza, altro organo di polizia, sindaco). In tal caso oltre al carico anche l'aeromobile è considerato introdotto in contrabbando.

L'**art. 81** (***Contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti***) punisce con la **multa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti** chiunque attribuisce a merci non unionali una destinazione o un uso diverso da quello per il quale è stata concessa la franchigia o la riduzione.

L'**art. 82** (***Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti***) punisce con la **multa dal 100 al 200% dei diritti che ha indebitamente riscosso** o tentato di riscuotere chiunque usa mezzi fraudolenti per ottenere l'indebita restituzione di diritti stabiliti per l'importazione delle materie prime impiegate nella fabbricazione di merci che si esportano.

L'**art. 83** (***Contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento***) punisce con **la multa dal 100 al 200% dei diritti di confine dovuti** chiunque, nelle operazioni di esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare o di perfezionamento, sottopone le merci a manipolazioni artificiose o usa altri mezzi fraudolenti allo scopo di sottrarle al pagamento dei diritti di confine dovuti.

La **lettera *a)*** modifica l'art. 88 delle disposizioni nazionali complementari, che disciplina le circostanze aggravanti del reato di contrabbando.

Nella versione vigente, l'**art. 88** *(Circostanze aggravanti del contrabbando)* prevede, con riferimento ai reati di cui agli artt. da 78 a 83, **l'aumento della pena fino alla metà** se il contrabbando è commesso adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato.
Al comma 2 sono inoltre previste una serie di circostanze aggravanti che comportano, **oltre alla multa** stabilita per ciascun reato, **la reclusione da 3 a 5 anni** se:

- ✓ l'autore è sorpreso nella zona di vigilanza a mano armata (nella commissione del reato o immediatamente dopo) (lett. a);
- ✓ 3 o più autori del reato sono sorpresi, nella zona di vigilanza, insieme riuniti e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia (anche immediatamente dopo la commissione del reato) (lett. b);
- ✓ il contrabbando è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione (lett. c);
- ✓ l'autore fa parte di un'associazione finalizzata a commettere contrabbando (lett. d);
- ✓ l'ammontare di almeno uno dei diritti dovuti, distintamente considerati, è superiore a 100.000 euro (lett. e).

Ai sensi del comma 3, **oltre alla multa**, è applicata la **reclusione fino a 3 anni** se l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è compreso tra 50.000 e 100.000 euro.

In dettaglio, la novella in esame ridefinisce le soglie previste, ai fini dell'integrazione dalla circostanza di cui alla lettera e) del comma 2 dell'art. 88, distinguendo tra **diritti di confine dovuti, indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione**:

- **a titolo di dazio doganale;**
- **diversi dal dazio**.

Per determinare l'applicazione dell'aggravante viene stabilito, con riferimento ai primi, che l'ammontare dei diritti debba essere **superiore a 100.000 euro** (nuova *lett. e*); e, relativamente ai secondi, che l'ammontare complessivo debba essere **superiore a 500.000 euro** (nuova *lett. e*-bis)

Inoltre, attraverso la sostituzione del comma 3, si prevede che, oltre alla multa stabilita per ciascun reato, si applica la **reclusione fino a 3 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**.

Tale rideterminazione delle soglie per l'applicazione delle circostanze aggravanti è volta, come sottolineato dalla Relazione illustrativa, ad adeguarle alla previsione introdotta dalla successiva lett. *b)*.

Nello specifico, la **lettera *b)*** modifica l'art. 96 delle disposizioni nazionali complementari**,** stabilendo **due distinte soglie al di sotto delle quali le violazioni doganali che integrano una delle fattispecie di contrabbando comportano l'applicazione della sanzione amministrativa**.

A tal fine, viene **sostituito il comma 1** dell'art. 96, che punisce con una **sanzione amministrativa** chiunque commette le violazioni relative al contrabbando (artt. 78-83).

La misura della sanzione è compresa **tra il 100% e il 200% 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 (art. 79), non inferiore a 1.000 euro.

> 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);
> - 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.

Con la novella in commento, l'applicazione della **sanzione amministrativa** viene **esclusa** 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**;
- sia complessivamente **superiore a 100.000 euro,** se si tratta di **diritti di confine diversi dal dazio**.

Per effetto delle modifiche fin qui ricostruite, le sanzioni penali e amministrative applicabili in caso di violazioni doganali integranti fattispecie di contrabbando sono così rideterminate:

	Illecito amministrativo	**Contrabbando punibile con la sola multa**	**Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione fino a 3 anni**	**Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione da 3 a 5 anni**
Dazi doganali	fino a 10.000 euro	da 10.001 a 50.000 euro	da 50.001 a 100.000 euro	da 100.001 euro
Diritti di confine diversi dal dazio	fino a 100.000 euro	da 100.001 a 200.000 euro	da 200.001 a 500.000 euro	da 500.001 euro

La medesima **lettera *b)*** della disposizione in commento reca ulteriori novelle all'articolo 96 (**nn. 2 e 3**).

In primo luogo, viene **modificato il comma 13** che, nella versione vigente, **esclude l'applicazione delle sanzioni amministrative** con riferimento ai casi in cui la **revisione della dichiarazione doganale** da parte dell'Agenzia per le dogane e della Guardia di finanza (artt. 40 ss.) sia **avviata su istanza del dichiarante**, prevedendo altresì che sui maggiori diritti di confine sono dovuti gli interessi di mora, qualora l'istanza sia presentata oltre i novanta giorni dallo svincolo delle merci.

Duplice è l'intervento recato dalla novella su tale previsione:

- da un lato, viene **limitato l'ambito di operatività** della suddetta esclusione, attraverso la previsione secondo cui, ai fini della mancata applicazione delle sanzioni amministrative, è necessario che **l'istanza 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;
- dall'altro lato, viene stabilito che, nelle medesime ipotesi, oltre all'applicazione delle sanzioni amministrative, è **esclusa** altresì l'adozione di provvedimenti di **confisca**.

In merito all'applicazione della confisca, l'art. 96 prevede che nei casi di illecito amministrativo, fatta salva l'ipotesi relativa al contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti di cui all'articolo 82, è sempre disposta la **confisca amministrativa** delle **merci oggetto dell'illecito** con provvedimento adottato dall'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente (comma 7). La confisca si applica anche ai **mezzi di trasporto utilizzati per commettere la violazione** nelle ipotesi in cui questi siano adattati per consentire lo stivaggio

fraudolento di merci ovvero siano modificati per aumentare la capacità di carico o l'autonomia, in difformità con le caratteristiche costruttive omologate (comma 8).

Tuttavia, nel caso di **contrabbando** per **dichiarazione infedele o fraudolenta** (art. 79), la confisca non si applica quando: pur essendo errati taluni elementi della dichiarazione, il dato corretto è desumibile dai documenti di accompagnamento; le merci dichiarate e quelle riconosciute in accertamento sono ricomprese nella tariffa in sotto voci differenti di una medesima voce e l'ammontare dei diritti di confine dovuti è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo; le differenze in eccesso o in difetto nella qualità o valore non superano il 5 per cento per ciascuna singolo dichiarato; le merci non sono occultate o nascoste nei bagagli e siano rese disponibili per la verifica; le violazioni sono caratterizzate da lieve entità.

Nelle ipotesi in cui la violazione consiste in una **differenza tra la quantità dichiarata e quella accertata**, la confisca ha a oggetto solo la quantità di merce eccedente quella dichiarata. Nel caso di beni indivisibili la confisca ha ad oggetto invece l'intero bene. Nel caso di beni a seguito di viaggiatori, la confisca si applica solo quando il valore complessivo dei beni rinvenuti è pari o superiore a tre volte la franchigia doganale (comma 10).

Le merci e i mezzi di cui è ordinata la confisca sono custoditi e gestiti con le modalità stabilite dall'articolo 95, ma i relativi provvedimenti sono adottati, in luogo dell'autorità giudiziaria, dall'ufficio dell'Agenzia delle dogane territorialmente competente in relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata (comma 11).

In secondo luogo, viene inserita una precisazione all'interno del **comma 14 dell'art. 96**, il quale, in merito alle violazioni relative al contrabbando per infedele dichiarazione (art. 79), stabilisce che, nelle ipotesi in cui l'autorità giudiziaria non ravvisi una condotta dolosa, l'autore sia punito, a titolo di colpa, con una sanzione amministrativa in misura compresa tra l'80% e il 150 % dei diritti di confine dovuti e comunque non inferiore a 500 euro.

Nello specifico, accanto al riferimento ai «diritti di confine dovuti», viene inserito quello ai diritti di confine «indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione».

La **lettera *c)*** sostituisce l'articolo 112 delle disposizioni nazionali complementari, al fine di introdurre una nuova disciplina delle **cause di estinzione dei delitti di contrabbando** punibili con la sola pena della multa, nonché **una nuova causa di non punibilità.**

In particolare, con riferimento all'estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, viene ribadito che, **il reato si estingue in conseguenza del pagamento di una somma ulteriore rispetto ai diritti di confine eventualmente dovuti** determinata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli in misura compresa tra il 100% e il 200% dei diritti previsti per

la violazione commessa. Si precisa che il pagamento di tale somma e del tributo estingue il reato, ma non impedisce l'applicazione della confisca, che viene disposta con provvedimento dell'Agenzia.

Rispetto alla disciplina vigente, l'intervento di riforma introduce un duplice limite all'applicazione della predetta causa di estinzione del reato: da un lato, viene stabilito che, ai fini dell'estinzione del reato, la somma ulteriore deve essere **versata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**; dall'altro lato, viene inserita una **clausola di salvezza**, volta a precisare che la causa di estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa trovi applicazione salvo quanto previsto dal comma 2 dell'art. 112.

Il comma 2 del novellato art. 112 introduce una **causa di non punibilità per i delitti di contrabbando** (artt. 78-83), destinata ad operare quando l'autore della violazione effettua il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, degli interessi e della sanzione a seguito del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettere a), a-bis), b) e b-bis), del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 e all'articolo 14, comma 1, lettere da a) a d) del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

Le ipotesi di ravvedimento operoso richiamate dalla novella sopra ricordata sono le seguenti:

a) mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

b) regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore ovvero dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

c) regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

d) regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore.

L'operatività della predetta **causa di non punibilità** è **limitata** alle ipotesi in cui il **pagamento** intervenga **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.

Inoltre, ne viene **esclusa l'applicazione** nei casi in cui il **contrabbando** sia **aggravato** da una delle seguenti circostanze: l'autore è sorpreso nella zona di vigilanza a mano armata (art. 88, lett. *a)*); 3 o più autori del reato sono sorpresi, nella zona di vigilanza, insieme riuniti e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia (art. 88, lett. *b)*); il contrabbando è connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione (art. 88, lett. *c)*); l'autore fa parte di un'associazione finalizzata a commettere contrabbando (art. 88, lett. *d)*).

Infine, si prevede che la causa di non punibilità in esame impedisce l'applicazione della confisca, salvi i casi di **confisca obbligatoria** disciplinati dall'articolo 240, secondo comma, del codice penale.

A norma dell'art. 240, secondo comma, c.p. devono sempre essere confiscate:

- ✓ le cose che costituiscono il prezzo del reato (n. 1), per il quale si intende «il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere il reato» (Cass., Sez. un., n. 38691 del 2009);
- ✓ 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 (n. 1-*bis*);
- ✓ le cose la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione e l'alienazione delle quali costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna (n. 2).

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
Art. 88 *(Circostanze aggravanti del contrabbando)*	Art. 88 *(Circostanze aggravanti del contrabbando)*
1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, è punito con la multa aumentata fino alla metà chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.	1. *Identico*
2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:	2. *Identico.*

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
a) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, l'autore è sorpreso a mano armata;	*a) identica*;
b) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;	b) *identico:*
c) quando il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;	c) *identico*;
d) quando l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;	*d*) *identico*;
e) quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è superiore a 100.000 euro.	**e) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale è superiore a 100.000 euro;** **e-*bis*) quando l'ammontare complessivo dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 500.000.**
3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000.	3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni**:** **a) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000;**

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
	b) quando l'ammontare complessivo dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 200.000 e non superiore a euro 500.000.
Art. 96 *(Sanzioni amministrative)*	Art. 96 *(Sanzioni amministrative)*
1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all'articolo 79, in misura non inferiore a euro 1.000, chiunquecommette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:	1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti **o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione**, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all'articolo 79, in misura non inferiore a euro 1.000, **chiunque, non ricorrendo le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:**
a) ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da a) a d);	**a) l'ammontare dei diritti di confine a titolo di dazio doganale dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a euro 10.000;**
b) 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 euro 10.000.	**b) 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 euro 10.000.**
Commi da 2 a 12 (*Omissis*)	*Identici*

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
13. Non si applicano le sanzioni amministrative in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42, è avviata su istanza del dichiarante. Sugli eventuali maggiori diritti di confine sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 49, qualora l'istanza di revisione della dichiarazione sia presentata oltre novanta giorni dopo lo svincolo delle merci cui detta dichiarazione si riferisce.	13. Non si applicano le sanzioni amministrative **e non si procede alla confisca** in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42 è avviata su istanza del dichiarante, **sempreché l'istanza sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.** Sugli eventuali maggiori diritti di confine sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 49, qualora l'istanza di revisione della dichiarazione sia presentata oltre novanta giorni dopo lo svincolo delle merci cui detta dichiarazione si riferisce.
14. Nell'ipotesi di cui all'articolo 79, quando l'autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa, l'autore è punito, a titolo di colpa, con la sanzione amministrativa dall'80 per cento al 150 per cento dei diritti di confine dovuti e comunque in misura non inferiore a euro 500. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4.	14. Nell'ipotesi di cui all'articolo 79, quando l'autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa, l'autore è punito, a titolo di colpa, con la sanzione amministrativa dall'80 per cento al 150 per cento dei diritti di confine dovuti **o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione** e comunque in misura non inferiore a euro 500. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4.
Art. 112 *(Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa)*	Art. 112 ***(Estinzione del reato - Cause di non punibilità)***
1. Per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che del tributo eventualmente dovuto, di una somma determinata dall'Agenzia in	1. **Salvo quanto previsto dal comma 2,** per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che **dei diritti di confine**

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
misura non inferiore al 100 per cento e non superiore al 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa.	**eventualmente dovuti**, di una somma determinata dall'Agenzia in misura non inferiore al 100 per cento e non superiore al 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa¸ **da versare prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Il pagamento della predetta somma e del tributo estingue il reato. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'Agenzia.**
2. Il pagamento della predetta somma e del tributo estingue il reato.	**2. I delitti di contrabbando, di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere a), b), c) limitatamente al caso in cui il fatto è connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione e d), non sono punibili se l'autore della violazione effettua il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, degli interessi e della sanzione a seguito del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettere a), a-bis), b) e b-bis), del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 e all'articolo 14, comma 1, lettere da a) a d) del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, sempreché il pagamento intervenga 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 causa di non punibilità prevista nel presente comma impedisce l'applicazione della**

Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (All. 1, d.lgs. 141/2024)	
Testo previgente	**Modificazioni apportate dall'art. 12 del A.G. 262**
	confisca, fermo quanto disposto dall'articolo 240, secondo comma, del codice penale.
3. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'Agenzia.	

Articolo 13
(Modifiche alle disposizioni transitorie e finali di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87)

L'**articolo 13** modificando le disposizioni transitorie del decreto legislativo n. 87 del 2024 prevede l'applicazione, senza soluzione di continuità, della disciplina relativa alla **definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale** da parte dell'amministrazione finanziaria di cui all'art. 17-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

L'**articolo 13** dello schema di decreto legislativo in esame modifica le **disposizioni transitorie** di cui all'art. 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024 di revisione del sistema sanzionatorio tributario.

- ***La revisione del sistema sanzionatorio tributario***

L'articolo 20 della legge n. 111 del 2023 di riforma del sistema fiscale prevedeva specifici princìpi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 20, riguardo agli **aspetti comuni alle sanzioni tributarie amministrative** e penali prevede (lettera *a*) cinque obiettivi:

- pervenire ad una **maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali**, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*;
- valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di **compensare sanzioni e/o interessi** per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi dei soggetti i quali hanno crediti nei confronti delle amministrazioni statali per importi pari e sino a concorrenza del debito di imposta;
- la **revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario**, mediante l'adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti;
- la previsione che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di **adempimento collaborativo**, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- l'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti di imposta non spettanti e le compensazioni indebite di crediti di imposta inesistenti.

La lettera *b*), invece, fissava criteri e princìpi per le sole **sanzioni penali**, al fine di dare specifico rilievo all'eventuale **sopraggiunta impossibilità**, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, **per motivi a lui non**

imputabili, nonché di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

La lettera *c*), infine, dettava cinque criteri direttivi relativamente alle **sanzioni amministrative**:

- migliorare la **proporzionalità** delle sanzioni tributarie, in modo da ridurne il carico e allinearlo agli standard di altri Paesi europei;
- assicurare l'**effettiva applicazione** delle sanzioni;
- la previsione secondo cui la **maggiorazione delle sanzioni per recidiva** sia inapplicabile prima della definizione del giudizio sulle precedenti violazioni;
- la revisione della disciplina del **concorso formale** e della **continuazione**, tale da estenderne l'applicazione alle misure deflattive e, in generale, da armonizzarla con i principi recati dalle precedenti indicazioni;
- l'**inapplicabilità delle sanzioni** al ricorrere di specifiche condizioni.

In attuazione della legge delega è stato emanato il **decreto legislativo n. 87 del 2024** il cui articolo 1 concerne le disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali, l'articolo 2 apporta modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, avente ad oggetto la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi. L'articolo 3 reca modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, avente ad oggetto le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, mentre l'articolo 4 novella diverse disposizioni normative, aventi ad oggetto la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti. Per approfondimenti si consulti il *dossier* di documentazione predisposto sullo schema di decreto legislativo sottoposto al parere parlamentare (AG 144).

Sulla medesima materia, in attuazione dell'art. 21 della citata legge delega di riforma del sistema fiscale (legge n. 111 del 2023) è intervenuto il **decreto legislativo n. 173 del 2024** che ha raccolto le disposizioni in materia nel **Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali**. Nello specifico, il testo unico raccoglie e riproduce le disposizioni vigenti relative alle sanzioni tributarie in un articolato che si sostituisce a: 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; le disposizioni sanzionatorie contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di imposte dirette, dell'imposta sul valore aggiunto ed in materia di riscossione; 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; 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. In virtù di quanto previsto dall'art. 102

del citato decreto legislativo n. 173 del 2024, le disposizioni del testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.

Ai sensi del citato art. 5, con una disciplina di carattere transitorio, si prevede che le disposizioni di cui ai precedenti articoli 2, 3 e 4 del medesimo legislativo n. 87 del 2024 si applichino con riferimento alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**.

L'articolo in commento, modificando il citato art. 5, **esclude dalla disciplina transitoria** ivi prevista le disposizioni di cui all'art. 3, comma 1, lett. *o)*, del medesimo decreto legislativo n. 87 del 2024, che ha introdotto la disciplina in materia di **definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale da parte dell'amministrazione finanziaria.**

Per effetto della novella pertanto, si conferma l'**applicazione, senza soluzione di continuità**, delle disposizioni oggi contenute nell'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, (introdotto dal citato articolo 3, comma 1, lett.*o)*) che hanno ripristinato il beneficio della riduzione delle sanzioni in sede di autotutela parziale, già previsto dall'articolo 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del decreto-legge 30 settembre 1994 n. 564, e abrogato, a decorrere dal 18 gennaio 2024, dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219

L'art. 17-*bis* del d.lgs. 472/1997, come introdotto dal decreto legislativo n. 87 del 2024 disciplina la definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale da parte dell'amministrazione finanziaria.

La norma prevede che, nei casi in cui l'amministrazione proceda all'annullamento parziale di un atto impositivo, il contribuente possa avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti:

- dall'art. 16 dello stesso d.lgs. 472/1997,
- dall'art. 15 del d.lgs. 218/1997

Tale facoltà è concessa alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto originario, purché ricorrano due **presupposti**:

1. il contribuente rinunci al ricorso;
2. l'atto non sia divenuto definitivo.

La norma specifica inoltre che, in caso di rinuncia al ricorso, le **spese del giudizio** restano a carico delle parti che le hanno sostenute. Questa previsione è coerente con la natura transattiva dell'istituto, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità.

La *ratio* dell'istituto, in linea con il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative tributarie affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 46/2023, è quella di offrire al contribuente uno strumento di definizione agevolata anche nei casi di autotutela parziale, evitando che la parziale illegittimità dell'atto originario possa pregiudicare la possibilità di beneficiare del trattamento sanzionatorio più favorevole.

Articolo 14
(Disposizioni in tema di ravvedimento operoso, definizione agevolata delle sanzioni tributarie, sanzioni per violazione degli obblighi di trasmissione dei corrispettivi giornalieri e custodia giudiziale dei beni sequestrati)

L'**articolo 14** contiene, in primo luogo, misure dirette a favorire l'accesso al ravvedimento operoso e alla definizione agevolata delle sanzioni, modificando, in termini sostanzialmente identici il **decreto legislativo n. 472 del 1997**, vigente fino al 31 dicembre 2025, ed il **decreto legislativo n. 173 del 2024,** vigente a decorrere dal 1° gennaio 2026 **(commi 1 e 2, lettera a)** e **b)**) ed **estende** la **sanzione** sull'omessa o tardiva o incompleta o non veritiera trasmissione dei corrispettivi giornalieri delle operazioni commerciali alle ipotesi di **violazione** degli **obblighi di memorizzazione o trasmissione dei pagamenti elettronici** o, ancora, di **mancato collegamento** degli apparecchi POS **(comma 2, lettera c**). Le medesime fattispecie vengono introdotte anche nella norma riguardante le sanzioni accessorie per violazioni relative a imposte dirette e imposta sul valore aggiunto **(comma 2, lettera d**). L'articolo interviene infine sulla **custodia giudiziale** dei beni **sequestrati** a causa di **reati tributari** prevedendo la possibilità che essi siano assegnati, su richiesta, all'amministrazione finanziaria (**lettera *e***).

In particolare il **comma 1, lettera *a)***, riguarda il ravvedimento operoso, disciplinato all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. In particolare, interviene sull'articolo 13-*bis* del decreto legislativo citato, stabilendo che tale norma di interpretazione autentica, che consente al contribuente di usufruire del ravvedimento operoso anche in caso di versamento frazionato del tributo, si applica anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia rispettato il termine previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera *b-quinquies*).

Al riguardo, la sopra citata lettera *b-quinquies*), inserita dall'articolo 3, comma 1, lett. *g*), n. 4), del decreto legislativo n. 87 del 2024 (revisione del sistema sanzionatorio tributario), prevede che sia possibile accedere al ravvedimento operoso, con una riduzione della sanzione a un quarto del minimo, qualora il soggetto obbligato abbia regolarizzato errori e omissioni dopo la comunicazione dello schema d'atto finalizzato all'instaurazione del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria 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.

Il **comma 1, lettera *b*)**, riguarda il procedimento di irrogazione delle sanzioni contenuto nell'articolo 16 del suddetto decreto. Più nel dettaglio, il 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. La disposizione in esame opera una modifica formale relativamente al termine per il versamento dell'importo della prima rata, facendolo coincidere con quello per la proposizione del ricorso.

Il **comma 1, lettera *c*)**, aggiunge il nuovo comma 1-*bis* nell'articolo 17-*bis* del medesimo decreto, contenente disposizioni in tema di definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale, con cui si consente al soggetto obbligato di avvalersi della definizione agevolata 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.

La relazione illustrativa, a proposito, segnala che tale modifica si inserisce, inoltre, 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.

Si ricorda, inoltre, che il decreto legislativo n. 472 del 1997 è stato abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2026, ai sensi dell'articolo 101 del decreto legislativo n. 173 del 2024 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali). Il nuovo Testo unico, in quanto compilativo, riproduce le disposizioni *supra* descritte e lo stesso precisa, all'articolo 101, comma 3, che, salvo che sia diversamente previsto dal T.U. e fuori dei casi di abrogazione per incompatibilità, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate dall'articolo 101, comma 1, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del T.U. medesimo.

Al **comma 2** si interviene con modifiche al decreto legislativo n. 173 del 2024 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali), che, come detto, a decorrere dal 1° gennaio 2026, sostituirà il già citato decreto legislativo n. 472 del 1997. In particolare, la **lettera *a*)**, novellando l'articolo 15, comma 1, opera, con finalità di coordinamento normativo, la medesima modificazione del comma 1, lettera *a*) dell'articolo in questione, cui si rinvia *supra*.

Si rammenta che il testo vigente del richiamato articolo 15, comma 1, consente al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere *a), b), c), d), e), f)* e *h)* del comma 1 dell'articolo 14.

Il **comma 2, lettera *b*)**, parallelamente a quanto previsto dal comma 1, lettera *b*), consente l'accesso alla definizione agevolata in caso di presentazione di un'istanza di autotutela nei termini per proporre ricorso.

Il **comma 2, lettera *c*)** interviene sull'articolo 36, il quale reca altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Più nello specifico, al **numero 1)** 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 elettronici, attraverso gli strumenti di trasmissione elettronica dei suddetti dati. Al **numero 2)** 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 collegata.

Il **comma 2, lettera *d*)**, si occupa dell'articolo 37 che riguarda le sanzioni accessorie per violazioni relative a imposte dirette e imposta sul valore aggiunto.

Al **numero 1)** si aggiunge che le sanzioni accessorie previste dal comma 3 dell'articolo in questione si applicano anche ai casi di violazione delle norme sulla trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri.

Il **numero 2)** permette l'applicazione della sanzione della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività nei locali ad essa destinati, per un periodo da quindici giorni a due mesi, anche nell'ipotesi di mancato collegamento della strumentazione per l'accettazione dei pagamenti elettronici.

Infine, il **comma 2, lettera *e*)** riguarda la custodia giudiziale dei beni sequestrati a seguito di commissione di un reato tributario e rende possibile, con l'aggiunta del comma 1-*bis* all'articolo 95 del decreto legislativo n. 173 del 2024, che tali beni, acquisiti allo Stato in seguito a un provvedimento definitivo di confisca, siano assegnati, su richiesta, all'amministrazione finanziaria.

Articolo 15
(Valore minimo delle sanzioni per omessa richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ovvero di omessa presentazione di denunce di effetti successivi alla registrazione degli atti)

L'**articolo 15** introduce **un valore minimo della sanzione** prevista **per omessa richiesta registrazione degli atti** e dei fatti rilevanti con riferimento all'imposta di registro ovvero di **omessa presentazione di denunce degli effetti successivi alla registrazione** degli atti soggetti alla medesima imposta, **nell'ipotesi generale e nel caso** in cui **il ritardo** nella registrazione **sia inferiore ai trenta giorni.**

In particolare formano oggetto di modifica, in termini sostanzialmente identici, l'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, vigente fino al 31 dicembre 2025, e la corrispondente disposizione del **decreto legislativo n. 173 del 2024,** vigente a decorrere dal 1° gennaio 2026.

In particolare il **comma 1, lettera a)** modifica il primo periodo dell'articolo 69, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per prevedere **una sanzione minima di 250 euro** nell'ipotesi di omessa registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero di omessa presentazione delle denunce degli effetti successivi alla registrazione degli atti soggetti alla medesima imposta previste dall'articolo 19 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica (avveramento della condizione sospensiva, esecuzione dell'atto prima dell'avveramento della condizione, ecc.).

La sanzione prevista a legislazione vigente è pari al centoventi per cento dell'imposta dovuta senza un importo minimo fissato per legge.

Il **comma 1, lettera b)** modificando il **secondo periodo** dell'articolo 69, comma 1, del medesimo testo unico, che prevede un importo ridotto della sanzione dovuta qualora la ritardata registrazione dell'atto sia effettuata con un ritardo inferiore ai 30 giorni, **stabilisce anche in tal caso un livello minimo della sanzione pari a 150 euro**.

La sanzione prevista a legislazione vigente è pari al quarantacinque per cento dell'imposta dovuta senza un importo minimo fissato per legge.

Il **comma 2** introduce le medesime modifiche all'articolo 41 del testo unico delle sanzioni tributarie e amministrative, di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, 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.

Articolo 16
(Entrata in vigore)

L'**articolo 16** disciplina l'entrata in vigore.

In particolare, si prevede che il decreto entri in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.