

3.

DICHIARAZIONI PRECOMPILATE:
RIFLESSI SULLA FUNZIONE SANZIONATORIA

di *Stefania Gianoncelli*

SOMMARIO: 1. Inquadramento sistematico delle dichiarazioni precompilate: brevi cenni introduttivi. — 2. Le dichiarazioni reddituali precompilate: elementi essenziali della disciplina. — 3. Dichiarazioni precompilate e utilizzo della sanzione come strumento per assicurare la *tax compliance*. — 4. Sanzionabilità del contribuente che si avvalga della dichiarazione precompilata, elemento soggettivo dell'illecito tributario e responsabilizzazione di – ulteriori – soggetti terzi.

1. *Inquadramento sistematico delle dichiarazioni precompilate: brevi cenni introduttivi.*

Le previsioni normative che hanno istituito e disciplinano le dichiarazioni cosiddette precompilate (1) si inseriscono in un contesto più ampio, confermando una tendenza ordina-

(1) Si utilizza il termine al plurale, in quanto questo tipo di dichiarazione è prevista ai fini tanto delle imposte sui redditi, quanto dell'imposta sul valore aggiunto. A norma dell'art. 1, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, la dichiarazione reddituale precompilata è messa a disposizione dei lavoratori dipendenti e assimilati e dei pensionati dotati dei requisiti per presentare il modello 730. In forza dell'art. 4, comma 1.1., d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127 — così come integrato, da ultimo, dall'art. 1, comma 10, lett. b), d.l. 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 maggio 2021, n. 69 — l'Agenzia delle Entrate, a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° gennaio 2022, mette “*la bozza della dichiarazione annuale dell'IVA*” a disposizione di tutti i soggetti passivi dell'IVA residenti e stabiliti in Italia. Per il primo anno tale platea è ristretta ai solo contribuenti che effettuano la liquidazione trimestrale, in applicazione dell'art. 3, Prov. 8 luglio 2021 dell'Agenzia, e, all'interno di tale categoria, sono esclusi i soggetti passivi

mentale che è andata delineandosi, in maniera netta, a partire dal 2014; ma la cui origine, a ben vedere, può essere collocata nei primi anni Novanta, allorché è stato riformato e rafforzato l'istituto del concordato, o accertamento con adesione (2). A fronte dei ruoli tradizionalmente assegnati, ai fini dell'attuazione del tributo, rispettivamente, all'amministrazione finanziaria e al contribuente (3), tale contesto si caratterizza per la tendenza a favorirne un avvicinamento; per certi aspetti, quasi una parziale sovrapposizione o, più precisamente, una sorta di compenetrazione.

Ai soggetti passivi, in effetti, si sono nel tempo riconosciuti spazi sempre più ampi, ed un ruolo sempre più attivo, nel quadro del procedimento di accertamento. Ne è un esempio significativo l'attribuzione del diritto ad avvalersi del ravvedimento operoso anche successivamente all'inizio dei controlli e alla constatazione della violazione, che ha di fatto istituito una possibile quasi-fungibilità tra dichiarazione integrativa ed avviso di accertamento; nonché, successivamente, il riconosci-

indicati dal comma 3 della medesima disposizione. Nell'ambito del presente contributo l'attenzione si concentrerà sulle dichiarazioni precompilate reddituali, in quanto, come si auspica di chiarire a breve, è nella loro disciplina che si rinvergono i profili maggiormente interessanti, per quel che attiene ai riflessi dell'istituto sulla funzione sanzionatoria.

(2) Il primo termine è maggiormente risalente e non compare nell'ambito del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218; tuttavia a buon diritto esso può considerarsi fungibile rispetto al secondo (in questo senso già E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 3 ss.). In effetti, entrambi pongono l'accento sulla sostanziale convergenza tra amministrazione e contribuente che caratterizza l'istituto sottostante, e, a monte, sulla cooperazione e sullo scambio tra parte pubblica e parte privata, che di quella convergenza rappresenta il presupposto indefettibile e giustifica, per quanto qui rileva, la scelta di ricondurre alla riforma dello stesso istituto il primo delinearci della tendenza ordinamentale cui si fa qui riferimento.

(3) Se non altro con riferimento alle imposte maggiormente rilevanti, l'attuazione del tributo si sostanzia non solo nell'attività svolta dall'ente impositore, ma altresì — e spesso *in primis* — in quella del contribuente (v., sia pure con sfumature differenti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011, XI ed., 141; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, 2015, X ed., 327; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, 68 s.).

mento su più ampia scala del diritto ad interloquire con l'ente impositore prima dell'emissione del provvedimento impositivo, con la previsione dell'invito obbligatorio *5-ter*, e l'esplicita indicazione dell'obbligo di motivare l'eventuale atto di accertamento tenendo conto degli elementi offerti dal soggetto passivo nel corso del contraddittorio preventivo.

Sull'altro versante del rapporto, la tendenza di cui si discorre si è manifestata, ad esempio, con l'istituzione del generale diritto di interpello (4), e con il suo perfezionamento ed ampliamento, intervenuti in occasione della riforma del 2015 (5), che hanno ulteriormente garantito al contribuente, chiamato ad adottare decisioni rilevanti — anche — sul piano fiscale, l'accesso ad un canale di interlocuzione con l'amministrazione, diretta e preventiva rispetto all'adempimento; nonché attraverso la previsione delle cosiddette lettere di *compliance* (6), per mezzo delle quali il soggetto deputato al

(4) La formalizzazione dell'istituto in termini di autentico diritto del contribuente è intervenuta solo nel 2015, ad opera dell'art. 1, comma 1, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha modificato — anche — la rubrica dell'art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212. Anche in precedenza, tuttavia, in considerazione della sua previsione nell'ambito dello *Statuto*, e del tenore delle disposizioni già contenute allo stesso art. 11, si ritiene ne fosse possibile l'inquadramento nei medesimi termini. Sul tema cfr., più di recente, G. FRANSONI, *Il diritto potestativo di interpello*, Pisa, 2020, 43 ss. Sul rapporto tra interPELLI e *tax compliance* v. G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, in particolare 15 ss.

(5) Come noto, la materia è stata oggetto di una profonda modifica ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha differenziato le varie forme di interpello, adattandole alle diverse fattispecie potenzialmente rilevanti, oltre ad intervenire con riguardo a talune lacune normative presenti nella disciplina previgente.

(6) Il cui fondamento normativo si rinviene nei commi 634 e 635 dell'art. 1, l. 23 dicembre 2014, n. 190, che sollecitano l'amministrazione finanziaria a mettere a disposizione del contribuente gli elementi in proprio possesso, e ciò nell'ottica di introdurre “nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale”, collocate, temporalmente e logicamente, “in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali” e ciò al precipuo scopo di “semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili”. La concreta attuazione di tale forma di comunicazione preventiva rispetto all'adempimento è stata demandata ai provvedimenti

controllo è posto in condizioni di intervenire ancor prima della sua attivazione, o, talvolta, del completo perfezionarsi della condotta illecita, al fine di evitare l'una e l'altro.

Con la previsione delle dichiarazioni precompilate che qui rilevano, e che si ritiene siano da collocarsi nella medesima prospettiva concettuale, si è in sostanza riconosciuto all'amministrazione il potere di intervenire già in fase dichiarativa, dunque ben a monte rispetto al momento del controllo. Si è così ulteriormente contribuito a superare la tradizionale, tendenzialmente rigida, scansione: da un lato, predisposizione e presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e, dall'altro, successivo intervento dell'ente impositore a fini di controllo, talvolta obbligatorio, talvolta solo eventuale (7).

2. *Le dichiarazioni reddituali precompilate: elementi essenziali della disciplina.*

La dichiarazione reddituale precompilata è stata introdotta nel nostro ordinamento nel 2014, nel quadro della “*semplificazione*” demandata all'esecutivo ad opera della legge delega n. 23 del 2014. L'art. 7 affidava in effetti al legislatore tributario la revisione degli adempimenti imposti ai contribuenti, con particolare riguardo a quelli “*superflui o che diano luogo a duplicazioni*”, ovvero a quelli “*di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo o di accertamento*”, o comunque non conformi al principio di proporzionalità.

dell'Agenzia delle Entrate, che si sono susseguiti nel tempo sino all'ultimo Prov. 6 marzo 2023, in tema di *Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono tardività nella trasmissione delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri telematici*.

(7) Sul tema v. le riflessioni di G. RAGUCCI, *op. cit.*, Torino, in particolare 37 ss., laddove l'A. si riferisce al fenomeno dell'informazione che precede la dichiarazione come ad una autentica “*inversione degli addendi*”.

È in tale prospettiva che l'art. 1, d.lgs. n. 175/2014, già citato, prevede che l'Agenzia delle Entrate, in tempo utile per l'adempimento degli obblighi dichiarativi previsti ai fini IRPEF, renda disponibile in via telematica ai titolari di redditi di lavoro dipendente, e di taluni redditi assimilati (8), una dichiarazione precompilata, al cui interno siano indicati gli imponibili ascrivibili a tale categoria, prodotti nell'anno solare cui l'adempimento di riferisce, oltre alle ritenute subite sulle somme a tale titolo percepite, e agli oneri deducibili e detraibili spettanti.

I soggetti passivi permangono liberi di accettare integralmente il contenuto della dichiarazione precompilata, inviandola senza modifiche, ovvero di modificarla, integrandola con elementi ritenuti mancanti, o emendando i dati al suo interno indicati; così come permangono liberi di non fruirne neppure in parte (9). La facoltà di autodeterminazione permane dunque intatta, in capo alle persone fisiche cui è diretta la dichiarazione precompilata: è quindi correttamente tutelata la libertà di tipo negativo, che si ritiene debba comunque essere garantita ai contribuenti, a fronte della digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria, consistente, a seconda delle circostanze, nel non avvalersi dei dati che essa mette a disposizione, ovvero nel contestarli.

Tanto qualora ritengano di non modificarne neppure in parte il contenuto, quanto nel caso in cui vi apportino integrazioni, o emendamenti di qualsiasi tipo, i soggetti passivi nei

(8) Percepiti dai lavoratori soci delle cooperative, dai titolari di borse di studio o di assegni erogati per fini di studio o addestramento professionale, dai soggetti che ricoprono cariche di amministrazione o controllo nell'ambito di enti, societari e non, dai sacerdoti, dai titolari di indennità consiglieri e parlamentari nazionali, o di assegni di mantenimento e simili, dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili. A tali soggetti si aggiungono i percettori di pensioni collegate a precedenti rapporti o attività lavorative.

(9) Esplicitamente, in tal senso, l'ultimo comma del citato art. 1, d.lgs. n. 175/2014, a mente del quale resta ferma la possibilità di presentare la dichiarazione dei redditi "*autonomamente compilata*" con le modalità ordinarie.

cui confronti la dichiarazione precompilata è resa disponibile potranno inoltre scegliere di procedere in autonomia, ovvero di affidarsi allo scopo a soggetti terzi, quali i centri autorizzati di assistenza fiscale e gli intermediari abilitati; questi assumeranno, in tal caso, la responsabilità del contenuto della dichiarazione (10). Si tratta di una prima indicazione normativa di cui tenere conto, e sulla quale si tornerà successivamente.

Quel che ancora rileva in questa sede, è che, al fine di predisporre le dichiarazioni precompilate e renderle telematicamente disponibili ai soggetti richiamati, l'amministrazione finanziaria utilizza, oltre alle informazioni disponibili in anagrafe tributaria, i dati contenuti nelle certificazioni dei sostituti e quelli trasmessi da parte di soggetti terzi (11).

Questi ultimi si identificano con quanti, in ragione dell'attività che svolgono, dei beni e dei servizi che erogano, così come del proprio *status*, dispongono di informazioni fiscalmente rilevanti, indispensabili per il corretto completamento

(10) In forza dell'art. 6, d.lgs. n. 175/2014, infatti, è stato introdotto un visto di conformità specificamente riferito alle dichiarazioni precompilate, nella cui accettazione, con o senza modifiche, intervengano un CAF o un intermediario abilitato. Sulla base di tale previsione normativa, che è andata ad integrare l'art. 39, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, salvi i casi di condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente assistito, l'eventuale apposizione di visto "infedele" — ossia, a ben vedere, semplicemente apposto su una dichiarazione il cui contenuto, in particolare sul piano degli oneri portati in deduzione o in detrazione, non sia condiviso dall'amministrazione finanziaria — comporta l'obbligo, in capo ai centri di assistenza fiscale o agli intermediari apponenti, di versare allo Stato, o ad altro ente impositore, "*una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi*" che, in assenza del loro intervento, sarebbero stati richiesti al contribuente, nell'ambito del controllo formale previsto dall'art. 36-ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. È fatta salva, come meglio si dirà successivamente, la possibilità che tali soggetti provvedano alla presentazione di una dichiarazione rettificativa, al fine di beneficiare della riduzione sanzionatoria prevista nell'ipotesi di ravvedimento operoso, ovvero, in caso di disaccordo del contribuente circa tale regolarizzazione, una comunicazione dei dati relativi alla rettifica. In simili casi l'importo dovuto dal CAF o dell'intermediario si riduce alla sola sanzione, ridotta ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(11) Così come previsto dal comma 1, più volte richiamato, dell'art. 1, d.lgs. n. 175/2014.

della dichiarazione precompilata, segnatamente per quanto attiene alle deduzioni e detrazioni che possono essere indicate al suo interno (12).

I soggetti *terzi* in questione — tali rispetto al soggetto passivo destinatario della dichiarazione precompilata — sono tenuti alla trasmissione dei dati rilevanti, e ad assicurarne correttezza e tempestività, in maniera tale da consentire all'amministrazione l'efficace elaborazione delle precompilate (13), pena l'applicazione di sanzioni per nulla irrisorie.

Ad una "*apposita unità di monitoraggio*", interna all'Agenzia delle Entrate, sono in particolare demandate la ricezione e la gestione dei dati che provengono dai flussi informativi attivati dall'ordinamento, allorché essi siano utili al fine di predisporre la dichiarazione precompilata; alla stessa unità è

(12) Ciò che è possibile desumere dall'art. 3, d.lgs. n. 175/14, rubricato *Trasmissione all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi di dati relativi a oneri e spese sostenute dai contribuenti*, nell'ambito del quale il riferimento è: ai soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, alle imprese assicuratrici, agli enti previdenziali, alle forme pensionistiche complementari, per quanto attiene a dati quali gli interessi sui mutui e gli oneri accessori, i premi assicurativi vita e infortuni, i contributi assistenziali e previdenziali; alle ASL, alle aziende ospedaliere, agli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, ai policlinici universitari, alle farmacie, pubbliche e private, ai presidi di specialistica ambulatoriale, alle strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, agli altri presidi e alle strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e agli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri, per quel che riguarda i dati relativi alle prestazioni erogate. Sulla base del comma 4 della medesima disposizione, il MEF ha successivamente individuato modalità e termini per la trasmissione, da parte di soggetti che ne sono a conoscenza in considerazione dell'attività svolta, di dati afferenti a spese diverse, quali spese universitarie, spese funebri, spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e volti alla riqualificazione energetica (cfr. d.m. 13 gennaio 2016 e 1° dicembre 2016), rette di asili nido, erogazioni liberali a favore di enti no profit (d.m. 30 gennaio 2018), spese di istruzione non universitarie (d.m. 10 agosto 2020), erogazioni liberali a favore degli ETS (d.m. 3 febbraio 2021).

(13) Per quanto attiene in particolare al profilo temporale, il termine è fissato al 28 febbraio di ciascun anno successivo al periodo di imposta rilevante; l'individuazione di tale scadenza è ritenuta sufficiente a consentire all'amministrazione il rispetto di quella, individuata dall'art. 1 del decreto n. 175/2014 nel 30 aprile, per la messa a disposizione della dichiarazione precompilata.

affidato il compito di verificarne completezza, qualità e tempestiva trasmissione, e ciò anche al fine ultimo di “realizzare progressivamente un sistema di precompilazione di tutti i dati” rilevanti. Inoltre, al fine di verificare la correttezza dei dati trasmessi, la stessa Agenzia è legittimata ad avvalersi dei molteplici e penetranti poteri istruttori previsti dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (14).

Le sanzioni previste per il caso di “omessa, tardiva o errata trasmissione” dei dati, poi, si sostanziano nel pagamento di un importo determinato in misura fissa — pari a cento euro — per ciascuna comunicazione viziata o omessa, senza alcuna possibilità di cumulo o continuazione ai sensi dell’art. 12, d.lgs. n. 472/1997. Nel solo caso di comunicazione errata — e non, dunque, tardiva o del tutto omessa — la sanzionabilità è esclusa qualora i dati corretti siano trasmessi entro i cinque giorni successivi al decorso del termine, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell’Agenzia, entro i cinque giorni successivi alla stessa (15), in ragione della scarsa — per non dire inesistente — offensività della condotta rispetto al bene tutelato (16).

Con riferimento alla trasmissione di dati da parte di soggetti diversi da istituti finanziari, assicurativi, previdenziali, è espressamente individuato un limite massimo alle sanzioni applicabili, indicato nell’importo di cinquantamila euro, ridotto a ventimila nel caso in cui la comunicazione, ancorché

(14) Secondo quanto previsto dal comma 6 dell’art. 3, d.lgs. n. 175/14.

(15) A norma dell’art. 78, comma 26, l. 30 dicembre 1991, n. 413, così come modificato dal più volte citato d.lgs. n. 175/2014.

(16) Significativo sul punto, è che, come si apprende dalla relazioni di accompagnamento al decreto n. 175/2014 (v. Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, reperibile su www.senato.it), sebbene la Sesta Commissione della Camera avesse evidenziato l’opportunità di elevare il ritardo scusabile a trenta giorni, il legislatore ha disatteso l’indicazione, in ragione del fatto che “Tale rimodulazione sarebbe (...) risultata incompatibile con l’esigenza di rendere i dati disponibili nella dichiarazione precompilata”.

tardiva, avvenga comunque entro sessanta giorni dal termine di legge. In simili ipotesi di ritardo la sanzione è comunque ridotta a un terzo.

Tale ulteriore, articolata previsione fornisce un'idea piuttosto chiara della effettiva entità del carico sanzionatorio che può gravare sui soggetti terzi chiamati alla trasmissione dei dati, tenendo conto sia del rilevante numero di singole comunicazioni cui essi devono provvedere, sia, e soprattutto, dell'inapplicabilità delle disposizioni dell'art. 12, d.lgs. n. 472/1997.

Non a caso, come si apprende dalla relazione di accompagnamento al più volte citato decreto delegato n. 175 del 2014 (17), la Sesta Commissione del Senato, nel parere espresso sulle norme sanzionatorie contenute all'interno di tale fonte, aveva evidenziato l'opportunità di dimezzare l'importo della sanzione applicabile con riguardo alla singola comunicazione omessa, tardiva o non corretta.

Il legislatore ha tuttavia disatteso tale indicazione, motivando la propria decisione sul punto con queste significative parole “*ciò avrebbe comportato l'indebolimento eccessivo della reazione sanzionatoria rispetto ad un inadempimento fiscale particolarmente rilevante ai fini della corretta pre-compilazione della dichiarazione*”, dove l'inadempimento — pur — fiscale, è bene evidenziare, è quello ascrivibile esclusivamente al soggetto terzo, estraneo rispetto al titolare della situazione rappresentata nell'ambito di tale dichiarazione, e della capacità contributiva che, attraverso la corretta pre-compilazione di tale atto, si tende a determinare.

3. *Dichiarazioni precompilate e utilizzo della sanzione come strumento per assicurare la tax compliance.*

Nel contesto che si è descritto, in particolare avendo riguardo al passaggio appena riportato, contenuto nella rela-

(17) V. nota precedente.

zione di accompagnamento al decreto che ha introdotto la dichiarazione precompilata, si può rilevare, in primo luogo, che ad accentuarsi è il profilo che si può definire servente della sanzione, in particolare sul piano funzionale.

Il fine delle sanzioni previste a carico dei soggetti tenuti alla trasmissione dei dati necessari alla predisposizione della dichiarazione precompilata non è, infatti, né retributivo, né risarcitorio, e neppure, a ben vedere, realmente deterrente, quanto meno in termini di prevenzione generale. L'obiettivo perseguito attraverso la loro previsione è, invece, quello di assicurarsi *compliance* (18): in prima battuta da parte dei soggetti terzi obbligati alla trasmissione dei dati fiscalmente rilevanti, ma, in ultima analisi, avendo riguardo allo scopo per cui tali dati devono entrare in possesso dell'amministrazione, da parte dei contribuenti destinatari della dichiarazione precompilata

Nel senso della non rispondenza di tali sanzioni ad una logica retributiva, depongono la richiamata inapplicabilità del cumulo e della continuazione, oltre che l'accentuazione della strumentalità della trasmissione alla correttezza — e completezza — della precompilazione, evidente anche ponendo mente alla sostanziale esiguità del ritardo indicato come scusabile dalla norma (19). Se, come è stato ancora di recente evidenziato, “*l'asse portante della teoria retributiva sta nel principio di proporzione*” tra, da una parte, la sanzione applicata, e, dall'altra, il disvalore del fatto e la colpevolezza del soggetto che lo ha commesso (20), appare evidente che, nel

(18) Dell'opportunità di “*strumentalizzare le sanzioni amministrative al fine di creare delle spinte gentili che orientino la massa dei contribuenti ad essere sempre più tax compliant*” riferisce G. MARINO, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, I, 1150 ss.

(19) V. *supra*, par. 2.

(20) Così M. PELISSERO, *Funzioni della pena*, XXVII, C.F. GROSSO, M. PELISSERO, D. PETRINI, P. PISA, *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, III,

caso di specie, una simile logica non ha caratterizzato in maniera pregnante le scelte legislative che sono state operate.

Proprio l'assenza di un'autentica proporzionalità, ossia di un reale collegamento tra l'entità della sanzione pecuniaria prevista e il danno creato dalla condotta illecita, esclude altresì che le sanzioni che qui rilevano abbiano una funzione risarcitoria, come pure sarebbe astrattamente possibile, trattandosi di sanzioni di tipo amministrativo (21).

Avendo riguardo alla condotta punita — per lo più omissiva, ad eccezione delle ipotesi di trasmissione di dati non corretti dovuta a negligenza o imperizia (22) — si ritiene altresì di escludere che quella perseguita attraverso la previsione sanzionatoria, diretta a carico dei soggetti terzi tenuti alla trasmissione dei dati necessari alla predisposizione della dichiarazione precompilata, sia un'autentica funzione deterrente.

Volendo identificare tale funzione con quella di prevenzione

2020, 640. 18 Sulla derivazione dei due principi di proporzionalità e di colpevolezza dall'idea retributiva della pena v. F. PALAZZO, *Corso di diritto penale, parte generale*, Torino, VI, 2016, 23.

(21) Era ispirato a tale logica, come noto, il sistema sanzionatorio tributario previgente alla riforma del 1997. Sulla traslazione prospettica da un modello risarcitorio ad uno affittivo di stampo deliberatamente penalistico, per quanto caratterizzato per alcuni profili di contaminazione, v., tra gli altri: A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss. Sulla necessità di un superamento dei residui caratteri risarcitori, recentemente, A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 122.

(22) Volontariamente si escludono dal presente discorso le ipotesi in cui scientemente il soggetto terzo, in accordo con il contribuente, trasmetta all'Agenzia delle entrate dati falsi, al fine di supportare la deduzione o la detrazione di spese invece del tutto inesistenti, o inesistenti in quella misura. In simili casi, in effetti, laddove — come è sostanzialmente certo — a tale condotta si affianchi quella di fornire al soggetto passivo fatture o altri documenti comprovanti il pagamento inesistente, dei quali egli si avvalga, conservandoli ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il trattamento sanzionatorio appropriato sarebbe in primo luogo quello, ben più grave e certamente provvisto di funzione ed efficacia deterrenti adeguate, indicato dall'art. 8, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

generale, essa si sostanzia, in particolare, nel distogliere i consociati dalla commissione dell'illecito; in tale prospettiva, la sanzione è rivolta soprattutto a quanti (ancora) non lo abbiano commesso (23), e, per quanto qui rileva, non può oggettivamente sostenersi che un simile obiettivo abbia *ex se* mosso il legislatore.

Né, *a fortiori*, è possibile sostenerlo muovendo da un'accezione "positiva" di prevenzione generale, giacché non può affermarsi, con riferimento alle sanzioni che qui rilevano, la loro rispondenza ad un'esigenza di orientamento culturale dei consociati (24). Ad escluderlo si perviene soprattutto in considerazione del disvalore, invero contenuto, che caratterizza la condotta, sia essa omissiva o commissiva nei termini richiamati, dal momento che il soggetto terzo si trova in una posizione sostanzialmente neutra e non consegue alcun tipo di vantaggio neppure indiretto e non voluto, dalla commissione dell'illecito; a tacere del fatto che la grandissima parte dei consociati non è peraltro minimamente coinvolta, neppure potenzialmente, da simili condotte.

Proprio a partire da tale ultima considerazione, peraltro, anche la funzione di prevenzione generale più tradizionale, o "negativa", risulta notevolmente affievolita, e, se non del tutto assente, senz'altro secondaria.

Mantenendo l'attenzione sulla funzione preventiva che può caratterizzare la sanzione, è però opportuno spostare l'attenzione sul profilo speciale della stessa prevenzione. Adottando tale prospettiva, si perviene in effetti a valorizzare, da un lato, la possibilità — qui irrilevante — che il trasgressore sia

(23) Come si è ancora di recente ribadito (M. PELISSERO, *op. cit.*, 640).

(24) Su tale accezione positiva v., ancora, M. PELISSERO, *op. cit.*, 641, nonché, in precedenza, F. PALAZZO, *op. cit.*, 18, il quale chiarisce come "La *comminatoria legislativa della pena, accanto all'effetto intimidativo, esplica un diffuso effetto pedagogico di accreditamento sociale dei valori tutelati mediante la formale stigmatizzazione dei comportamenti criminosi, così da favorire l'astensione spontanea — motivata cioè per "interna" adesione — dai comportamenti inosservanti*". Anche alla luce di tale precisazione, appare evidente l'estraneità della sanzione della quale si discorre a tale funzione.

posto in condizione di non reiterare la propria condotta, e, dall'altro, quella di (ri) educarlo, peraltro in conformità al monito contenuto all'art. 27 della Costituzione.

Proprio con riferimento alla valorizzazione della funzione rieducativa della sanzione, è stato correttamente evidenziato come, con riguardo agli illeciti commessi da soggetti “*pienamente inseriti nelle dinamiche sociali*”, quali quelli che qui rilevano, l'inquadramento della prevenzione speciale in termini di recupero sociale non sia quello più adeguato; piuttosto, la suddetta funzione rieducativa deve realizzarsi “*attraverso l'intimidazione*”, nel senso che l'irrogazione sanzionatoria deve fungere “*da stimolo per il recupero del rispetto degli interessi lesi*” dall'illecito (25).

Inquadrando le sanzioni irrogate nei confronti dei soggetti terzi, tenuti alla trasmissione dei dati rilevanti ai fini della dichiarazione precompilata, in termini di prevenzione speciale, e di intimidazione funzionale ad orientare il comportamento del singolo, dalla cui condotta dipende l'effettiva tutela dell'interesse oggetto della norma sanzionatoria, si valorizza per l'appunto la strumentalità di quest'ultima alla realizzazione di quell'interesse; nel caso di specie, esso è rappresentato dalla *tax compliance*, da parte, in prima battuta, dei soggetti terzi di cui sopra, ma, in ultima analisi, dei soggetti destinatari della dichiarazione precompilata.

In questa prospettiva, la logica non è lontana da quella che permea di sé l'impiego della sanzione — e, segnatamente della sua riduzione — nell'ambito di istituti quali il ravvedimento operoso, in particolare allorché tale facoltà sia garantita successivamente all'inizio dei controlli e alla constatazione della violazione, e, prima ancora, l'accertamento con adesione, anch'esso connotato da forti elementi di premialità (26). Non

(25) M. PELISSERO, *op. cit.*, 648.

(26) La cosiddetta concezione premiale della sanzione permea di sé ormai tutti i settori del diritto punitivo. In effetti, come correttamente si è rilevato, nulla osta

sfugge che entrambi gli istituti sono stati citati in apertura, in quanto rappresentativi di quella tendenza, andata progressivamente affermandosi nell'ambito dell'ordinamento tributario, ad una compenetrazione dei ruoli originariamente attribuiti all'amministrazione da un lato, e ai contribuenti dall'altro.

La manifestazione concreta di tale logica, tesa, in buona sostanza, ad utilizzare la sanzione in funzione schiettamente strumentale, rispetto al fine ultimo rappresentato dalla *tax compliance*, è certo differente, in un caso e nell'altro.

Occorre infatti rilevare un sostanziale slittamento del *focus* sanzionatorio, che si sposta dal titolare della capacità contributiva — che si ravvede, o presta adesione ad un accertamento definito in contraddittorio — a quei soggetti terzi che, in ragione della loro posizione, del tipo di attività svolta, dei rapporti intrattenuti con il contribuente, dispongono di una parte dei dati necessari a misurare in concreto la sua attitudine a partecipare alla spesa pubblica, consentendo di fatto l'autentica personalizzazione dell'imposta reddituale, segnatamente attraverso il riconoscimento di oneri deducibili e detraibili (27).

Tale slittamento dell'attenzione, ai fini sanzionatori, verso i soggetti che dispongono di quei dati, e sono tenuti a fornirli all'amministrazione finanziaria, richiama, se non altro per assonanza, quella della possibile assunzione della disponibilità di dati concernenti terzi quale indice di capacità contributiva, che

all'impiego degli strumenti premiali anche nel contesto degli illeciti amministrativi (v. L. EUSEBI, *Forme e problemi della premialità nel diritto premiale*, in *Studium Iuris*, 2001, 273.). Più in generale, può dirsi che sono riconducibili al diritto sanzionatorio premiale tutte le norme che si caratterizzano per un intento per così dire motivazionale; intento che, secondo alcuni, ispira, quanto meno in via di principio, il diritto penale moderno unitariamente considerato (L. EUSEBI, *op. cit.*, *ibid.*).

(27) Sullo stretto legame esistente tra riconoscimento fiscale degli oneri deducibili e detraibili ai fini IRPEF e carattere personale dell'imposta (nel senso che i primi rappresentano lo "strumento tecnico" per darvi attuazione) v. S. PANSIERI, *Il presupposto di fatto dell'IRPEF e i soggetti passivi*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, XI, 2016, 77 e 125.

da qualche tempo è al centro di un vivace dibattito (28). Ed è sicuramente interessante domandarsi se l'aggravio — o il tentativo di aggravio — della posizione di soggetti che si ritrovano in tale condizione, anche da un punto di vista del rischio sanzionatorio, abbia qualcosa — e nel caso quanto — a che vedere con il riconoscimento, in capo agli stessi soggetti, di un'attitudine alla contribuzione legata a quella disponibilità. In altri, più teorici termini, desta senz'altro interesse la possibilità di approfondire in quale misura un'eventuale giustificazione concettuale (e logica, e costituzionale) di tali due fenomeni di “traslazione” dell'attenzione legislativa, di per sé distinti, possa essere eventualmente la medesima, o, se non altro, parzialmente coincidere.

4. *Sanzionabilità del contribuente che si avvalga della dichiarazione precompilata, elemento soggettivo dell'illecito tributario e responsabilizzazione di – ulteriori – soggetti terzi.*

Un ulteriore spunto di riflessione che l'impianto sanziona-

(28) Sul punto si vedano G. FRANSONI, *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 13 ss., il quale evidenzia come il presupposto di tale tributo sia da individuare nel “*potere di controllo delle imprese sui dati*”, inquadrato “*nelle sue principali manifestazioni*”. Si tratta, occorre dire, di una scelta che l'A. ritiene “*concettualmente*” condivisibile. La questione si inserisce in quella, più ampia e articolata, della possibilità, teorica e concreta, di individuare nuovi presupposti da assoggettare a tassazione, maggiormente idonei a tenere conto del mutato contesto economico, che siano legittimi alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva — e dunque, a monte, della accezione in cui occorre intendere il relativo concetto. Sul punto, diffusamente, A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 1 ss., il quale, nell'affrontare la questione afferente alla possibilità di considerare alla stregua di un indice di capacità contributiva la possibilità di “*raccogliere, elaborare ed utilizzare, anche cedendoli a titolo oneroso, i dati relativi agli utenti dei servizi digitali*”, evidenzia i rischi derivanti dalla verosimile integrale o parziale traslazione del tributo dai suoi reali soggetti passivi ai consumatori, che diventa sostanzialmente ineludibile allorché — in maniera sostanzialmente incoerente — si configuri il relativo tributo come un'imposta sul consumo.

torio applicabile in caso di dichiarazione precompilata può suscitare, attiene al rilievo che la sua configurazione parrebbe implicitamente attribuire alle diverse sfumature che possono connotare l'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo; ciò che rappresenterebbe a ben vedere un'innovazione, dal momento che la sanzione tributaria amministrativa, di norma, è irrogata indifferentemente in caso di commissione del fatto illecito con dolo ovvero con colpa, ed eventuali distinzioni sul punto — così come tra colpa grave e colpa ordinaria — sono confinate entro limiti molto ristretti e specifici (29).

Ad ipotizzare una possibile valorizzazione dell'elemento soggettivo del contribuente trasgressore che si avvalga della dichiarazione precompilata, si potrebbe essere indotti considerando quanto segue.

Sulla base non solo della normativa rilevante, ma anche di considerazioni di natura logica, prima che giuridica, è pacifico che permangano, con riguardo alla condotta di tale contribuente, spazi di sanzionabilità. A tacere d'altro, permane in primo luogo, in capo alla persona fisica che pure accetti senza modifiche la dichiarazione, la responsabilità per la spettanza soggettiva della deduzione o della detrazione, allorché essa dipenda da circostanze specifiche. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'utilizzo dell'immobile per cui si è accesso il mutuo come prima casa, all'effettiva permanenza a carico del familiare, allo *status* del soggetto beneficiario di una erogazione liberale.

Ebbene, in prima battuta parrebbe trattarsi di una responsabilità che ben più facilmente può sussistere a titolo di dolo, o comunque di colpa grave, che non di colpa ordinaria. La funzione sanzionatoria esercitata con riguardo al soggetto IRPEF destinatario della dichiarazione precompilata, che decida di avvalersene, parrebbe in questo contesto focalizzarsi,

(29) Chiarissimo il quadro normativo di riferimento. Basti pensare al comma 1 dell'art. 5, d.lgs. 18 dicembre 1992, n. 472, o al comma 1 del successivo art. 11.

quindi, sulle violazioni dolose, o comunque connotate da colpa grave. Parrebbe, in altri termini, che il contribuente che si avvalga di tale dichiarazione — volta a semplificare, per l'appunto, gli adempimenti che gli sono imposti — potrà incorrere in violazioni del tipo di quelle richiamate, in quanto agisca decisamente con dolo o, in ogni caso, dimostrando una mancanza di diligenza e di attenzione particolarmente significativa.

Si tratta, tuttavia, di un approdo che non regge ad un debito approfondimento. Se ad un primo, superficiale approccio, si potrebbe essere indotti a ritenere che, grazie alla dichiarazione precompilata, si riducano le possibilità di errore “ordinariamente” colpevole del contribuente, e si pervenga così a sostanzialmente circoscrivere la possibilità di violazioni, riducendole alle ipotesi di dolo o colpa grave, vi è più di un motivo per dubitare che sia effettivamente così.

La normativa in tema di deduzioni e detrazioni permane estremamente articolata e, per molti versi, complicata. Anche tenuto conto della tipologia di contribuenti che possono avvalersi della dichiarazione precompilata, e che si sono in precedenza richiamati, non infrequentemente essi dovranno comunque rivolgersi ad altri soggetti, anche nel caso in cui si risolvano ad inviarla senza modifiche, essendo comunque necessaria una valutazione consapevole del suo contenuto; emblematica in questo senso è la possibilità di avvalersi a tal fine — quanto meno — di un familiare o di una persona di fiducia, introdotta di recente dal legislatore, che ha sollevato numerose perplessità, alcune delle quali senz'altro giustificate.

In questo contesto, come si è anticipato, in base alla normativa rilevante CAF e professionisti abilitati vedono, loro malgrado, rafforzata la propria posizione di soggetti responsabili (30), e come tali sanzionabili, essendo chiamati all'ap-

(30) Sul punto, v. le acute considerazioni di R. LUPI, *Dichiarazione precompilata tra simbolismo politico e realtà operativa*, in *Dialoghi*, 2014, 484.

sizione di un visto di conformità delle stesse dichiarazioni trasmesse, dopo aver valutato il contenuto già predisposto dall'amministrazione, sulla base degli elementi e dei documenti eventualmente forniti dal contribuente assistito.

Tale scelta legislativa fornisce un'ulteriore indicazione circa l'inquadramento della funzione sanzionatoria, nell'ambito dell'impianto normativo in tema di dichiarazione reddituale precompilata. Nello scenario che molto sinteticamente si è richiamato, in effetti, si ritiene che, avendo riguardo alla sua introduzione, non di autentica e sola semplificazione possa parlarsi: non di un mero tentativo di ridurre le possibilità di errore, e, conseguentemente, quella di condotte illecite meramente colpose. Piuttosto, pare di doversi registrare un ulteriore avanzamento nella direzione di alleviare — o di dare l'impressione di alleviare — la posizione di determinati soggetti, a scapito di altri, che si trovano *ex se* in una posizione neutrale.

Una posizione, si potrebbe osservare, anche eccessivamente neutrale: ben potrebbe verificarsi, in effetti, che tali soggetti terzi finiscano con il ritenere maggiormente opportuno e conveniente ravvedersi — come la normativa rilevante consente loro di fare (31) — al fine di contenere gli esborsi e le conseguenze sanzionatorie delle presunte violazioni commesse, o che hanno concorso a commettere. E questo, se del caso, anche accettando interpretazioni amministrative concernenti l'ambito applicativo di determinate deduzioni e detrazioni magari opinabili, o comunque discutibili.

Si tratta a ben vedere, anche qui, di un esempio di strumentalizzazione della sanzione — e della sua riduzione — a fini di *tax compliance*, per quanto caratterizzata da un'oggettiva stortura, che non può che destare perplessità: per evitare, o attenuare, conseguenze economiche e sanzionatorie non irrisorie, infatti, diviene in ultima analisi tutt'altro che inverosi-

(31) V., sul punto, il paragrafo 2.

DICHIARAZIONI PRECOMPILATE: RIFLESSI SULLA FUNZIONE SANZIONATORIA 67

mile che si rinunci, *sic et simpliciter* e senza ulteriori considerazioni, a correttamente rappresentare il singolo caso di specie e la capacità contributiva che lo caratterizza, nella misura in cui si tratta, a tutti gli effetti, di quella altrui.

