

## COMMISSIONI RIUNITE

### II (Giustizia) e VI (Finanze)

#### S O M M A R I O

#### ATTI DEL GOVERNO:

Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio. Atto n. 183 ( <i>Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e conclusione – Parere favorevole con condizioni e osservazioni</i> ) .....	3
ALLEGATO 1 ( <i>Parere approvato dalle Commissioni</i> ) .....	9
Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpellati e del contenzioso tributario. Atto n. 184 ( <i>Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e conclusione – Parere favorevole con condizioni e osservazioni</i> ) .....	6
ALLEGATO 2 ( <i>Parere approvato dalle Commissioni</i> ) .....	16

#### ATTI DEL GOVERNO

Mercoledì 5 agosto 2015. — Presidenza del presidente della VI Commissione Maurizio BERNARDO. — Intervengono il Vice-ministro dell'economia e delle finanze Luigi Casero e il Viceministro della giustizia Enrico Costa.

#### La seduta comincia alle 14.10.

#### Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio.

Atto n. 183.

(*Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e conclusione – Parere favorevole con condizioni e osservazioni*).

Le Commissioni proseguono l'esame dello schema di decreto legislativo, rinviato, da ultimo, nella seduta del 4 agosto scorso.

Maurizio BERNARDO, *presidente*, ricorda che i relatori, Ferranti e Pelillo, hanno riformulato la propria proposta di parere (*vedi allegato 1*), la quale è già stata trasmessa via e-mail a tutti i componenti le Commissioni e che, come già indicata in precedenza, sarà posta in votazione nella seduta odierna.

Ricorda quindi il gruppo M5S ha presentato, nella seduta di ieri, una proposta di parere alternativa a quella dei relatori, la quale sarebbe posta in votazione solo ove quest'ultima fosse respinta.

Donatella FERRANTI, *relatrice per la II Commissione*, anche a nome del relatore per la VI Commissione, Pelillo, illustra la riformulazione della proposta di parere dei relatori, che tiene conto, relativamente alla condizione di cui alla lettera *b*), dei rilievi critici formulati dal deputato Pesco nella seduta precedente.

Daniele PESCO (M5S) apprezza lo sforzo, compiuto dai relatori attraverso la

riformulazione della lettera *b*) delle condizioni contenuta nella proposta di parere, di rendere più chiara la formulazione dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 74 del 2000, relativamente alla definizione di operazioni simulate, esprimendo tuttavia molte perplessità su molte disposizioni dello schema di decreto, in particolare per quanto riguarda l'articolo 4, che, al comma 1, lettera *c*), introduce un nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 4 del medesimo decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di dichiarazione infedele, escludendo dall'applicazione della fattispecie penale la non corretta classificazione e valutazione di elementi attivi e passivi iscritti a bilancio. Ritiene infatti necessario sopprimere la predetta previsione, sottolineando come tale esclusione consentirebbe, in sostanza, di depenalizzare le irregolarità commesse nella relazione dei bilanci, determinando conseguenze che appaiono ancor più gravi alla luce delle recenti modifiche intervenute sulla disciplina del falso in bilancio, le quali hanno escluso l'applicazione di tale fattispecie ai fatti oggetto di valutazione. Invita quindi i relatori e tutti i componenti delle Commissioni a riflettere attentamente su tale questione cruciale, esprimendo altresì la sua contrarietà rispetto alle norme del provvedimento che aumentano la soglia di punibilità per altri reati tributari. Esprime invece condivisione rispetto all'incremento di talune sanzioni previste.

Carla RUOCCO (M5S) ritiene che occorra distinguere meglio tra imprese che non adempiono pienamente ai propri obblighi tributari in ragione della situazione di difficoltà in cui si trovano a causa della crisi economica e imprese che scientemente si sottraggono all'imposizione, segnalando come tale questione si ponga con particolare evidenza con riferimento alla nuova formulazione dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, recata dall'articolo 3 dello schema di decreto, attraverso la quale si innalza la soglia di non punibilità ivi prevista.

Analoghe considerazioni possono svolgersi per quanto riguarda il reato di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5 del predetto decreto legislativo n. 74, oggetto di modifiche da parte dell'articolo 5 del provvedimento: rileva, infatti, come anche in questo caso non sia giustificato l'incremento della soglia di punibilità disposto dallo schema di decreto.

Giovanni PAGLIA (SEL) prende atto di come la proposta di parere dei relatori, anche alla luce della riformulazione testé annunciata, migliori la formulazione dello schema di decreto su taluni temi di particolare rilevanza, sui quali si è sviluppato un notevole dibattito. Ritiene tuttavia di dover esprimere il voto contrario del proprio gruppo rispetto alla proposta di parere e, più in generale, sullo schema di decreto, ribadendo la sua contrarietà all'incremento delle soglie di punibilità previste per i reati tributari, nonché ad ogni intervento di depenalizzazione in materia. Ritiene, infatti, che la sanzione penale costituisca un deterrente necessario per contrastare l'evasione fiscale, in particolare in un Paese, come l'Italia, in cui l'evasione costituisce un problema drammatico.

In tale contesto lo schema di decreto rischia dunque di lanciare un messaggio sbagliato, anche in quanto non si è bilanciata la riduzione dell'ambito di applicazione delle sanzioni penali con un corrispondente incremento delle sanzioni amministrative tributarie, le quali sono state, in realtà, anch'esse diminuite. Evidenzia quindi come tale orientamento si ponga in contraddizione con le dinamiche in corso in altri Paesi, dove si sono invece rafforzati gli strumenti penalistici per il contrasto all'evasione. Auspica comunque che il Governo si attenga quanto meno ai rilievi contenuti nella proposta di parere dei relatori, la cui stessa ampiezza testimonia degli errori compiuti dall'Esecutivo nel predisporre il testo del provvedimento.

Francesco RIBAUDO (PD), intervenendo a titolo personale, preannuncia il proprio voto contrario sulla proposta di

parere dei relatori, dichiarandosi contrario alle disposizioni contenute, in particolare, negli articoli 3 e 4 dello schema di decreto, le quali, modificando rispettivamente gli articoli 3 e 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, elevano la soglia di punibilità per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele.

Marco CAUSI (PD) dichiara il convinto voto favorevole del gruppo del PD sulla proposta di parere dei relatori, nonché la valutazione positiva sul contenuto del provvedimento, il quale attua una parte molto importante della delega per la riforma del sistema fiscale.

In tale contesto rileva come, a seguito di una verifica compiuta presso le procure della Repubblica, sia emersa una forte richiesta, da parte dell'autorità giudiziaria, di deflazionare il contenzioso penale tributario, la cui mole si è acuita negli ultimi anni a causa delle difficoltà economiche indotte dalla crisi. Ritiene quindi che occorra gestire in modo intelligente tale contenzioso, rivedendo la disciplina penale in materia. In questa prospettiva lo schema di decreto, e le indicazioni contenute nella proposta di parere dei relatori, rispondono pienamente all'esigenza di semplificare il lavoro delle stesse procure e degli uffici di controllo dell'amministrazione finanziaria, concentrando l'azione di contrasto di tali organi sulle fattispecie più gravi di evasione fiscale.

Evidenzia quindi come lo schema di decreto non intervenga sostanzialmente sulla fattispecie penale della dichiarazione fraudolenta, disciplinata dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000, rafforzi inoltre la disciplina penale relativa alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 74, alleggerendo invece la disciplina relativa ai comportamenti meramente omissivi.

Daniele PESCO (M5S) ribadisce il suo appello ai relatori a prevedere una modifica del nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che,

come formulato dall'articolo 4 dello schema di decreto, rischia di aprire le porte ad un'attività di generalizzata falsificazione dei bilanci.

Michele PELILLO (PD), *relatore per la VI Commissione*, con riferimento alle considerazioni del deputato Pesco, segnala come i nuovi commi 1-bis e 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, introdotti dall'articolo 4, comma 1, lettera c), dello schema di decreto, non intendano realizzare alcuna depenalizzazione, ma siano volti invece a meglio precisare la fattispecie di dichiarazione infedele, alleggerendo l'impatto delle norme penali per le condotte evidentemente improntate a buona fede. A tale riguardo ritiene che la questione fondamentale si concentri sul concetto di non corretta classificazione degli elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, iscritti in bilancio, rilevando come sul punto si potrà forse operare un'ulteriore precisazione di tale nozione.

Donatella FERRANTI, *relatrice per la II Commissione*, in riferimento alle disposizioni di cui al comma 1-bis del novellato articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, relativo al reato di dichiarazione infedele, precisa che le stesse, nel far riferimento alla valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, hanno lo scopo di meglio chiarire gli elementi oggettivi della fattispecie di reato e quindi della condotta penalmente rilevante. Rammenta, peraltro, che la norma in questione non è stata oggetto di alcun rilievo critico da parte dei soggetti che sono stati ascoltati nel corso dell'attività conoscitiva svolta dalle Commissioni riunite sulle materie oggetto del provvedimento.

Giovanni PAGLIA (SEL) ritiene che il problema dalla formulazione del nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 riguardi il fatto che la fattispecie penale non si applica per la non corretta classificazione degli elementi attivi o passivi iscritti a bilancio per

i quali i criteri di classificazione e valutazione applicati sono indicati nel bilancio: ritiene infatti che tale riferimento a tali criteri possa indurre a indicare volutamente criteri non corretti per sfuggire alla sanzione penale.

Alfonso BONAFEDE (M5S), nel dissentire dalle considerazioni testé espresse dalla relatrice per la II Commissione, rileva come le disposizioni di cui al richiamato comma 1-*bis* del novellato articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, si muovano nella stessa direzione della legge n. 69 del 2015, recante disposizioni in materia di falso in bilancio, accentuandone le lacune. Osserva, infatti, come tali disposizioni finiscano, di fatto, per favorire le condotte di coloro che intendono aggirare la legislazione vigente, dal momento che la condotta di dichiarazione fraudolenta si delinea, in questo caso, sulla base di criteri alquanto labili e incerti.

Franco VAZIO (PD) si associa alle considerazioni della relatrice per la II Commissione, ritenendo che il comma 1-*bis* del novellato articolo 4 del citato decreto legislativo n. 74 persegua l'indubbia finalità di meglio definire gli elementi oggettivi della condotta di dichiarazione infedele. Ritiene, infatti, che la definizione delle fattispecie di reato debba avere luogo sulla base di criteri di oggettiva certezza, onde evitare il proliferare di procedimenti giurisdizionali, destinati a concludersi con sentenze assolutorie, con inutile aggravio del lavoro dei tribunali e incremento dei costi della giustizia.

Carla RUOCCO (M5S) sottolinea come un ulteriore elemento di criticità contenuto nel nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 sia dato dal fatto che si fa riferimento anche a criteri indicati « in altra documentazione rilevante ai fini fiscali », rilevando la necessità di identificare più precisamente tale documentazione.

Maurizio BERNARDO, *presidente*, pone in votazione la proposta di parere dei relatori, come riformulata.

Le Commissioni approvano la proposta di parere dei relatori, come riformulata.

Daniele PESCO (M5S) stigmatizza con forza il fatto che la Presidenza abbia posto in votazione la proposta di parere dei relatori, sebbene egli avesse chiesto di intervenire.

Maurizio BERNARDO, *presidente*, con riferimento al rilievo del deputato Pesco, precisa di non avergli potuto dare la parola in quanto si era già in fase di votazione. Rileva, peraltro, come lo stesso deputato Pesco fosse già intervenuto due volte in sede di dichiarazione di voto sulla proposta di parere dei relatori, e come, nella medesima fase, fossero intervenuti anche diversi deputati appartenenti al suo stesso gruppo.

**Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.**

**Atto n. 184.**

*(Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e conclusione – Parere favorevole con condizioni e osservazioni).*

Le Commissioni proseguono l'esame dello schema di decreto legislativo, rinviato, da ultimo, nella seduta del 4 agosto scorso.

Maurizio BERNARDO, *presidente*, ricorda che, durante la precedente seduta di esame del provvedimento, i relatori hanno presentato una proposta di parere favorevole con condizioni e osservazioni e che il gruppo M5S ha presentato una proposta di parere alternativa a quella dei relatori, che sarebbe posta in votazione solo ove quest'ultima fosse respinta.

Alfredo BAZOLI (PD), *relatore per la II Commissione*, avverte che i relatori hanno riformulato la loro proposta di parere (*vedi allegato 2*), accogliendo anche alcuni rilievi contenuti nella proposta di parere

alternativa presentata dal gruppo M5S, illustrati nel corso della precedente seduta di esame del provvedimento.

Daniele PESCO (M5S) si dichiara innanzitutto turbato per la decisione della Presidenza di porre in votazione la proposta di parere dell'Atto n. 183 senza consentirgli di intervenire.

Passando quindi al provvedimento in esame, invita i relatori a tenere conto della condizione di cui alla lettera *a)* della proposta di parere alternativa presentata dal suo gruppo, la quale chiede di introdurre una disposizione di interpretazione autentica che preveda la cumulabilità del termine di sospensione di 90 giorni previsto per la procedura di accertamento con adesione con il termine di sospensione feriale, superando il recente orientamento giurisprudenziale sancito dalla Cassazione con l'ordinanza n.11632 del 5 giugno 2015 e rispettando l'impegno assunto dal Governo in risposta all'interrogazione a risposta immediata in Commissione a sua prima firma 5-06008 svolta recentemente presso la Commissione Finanze.

Ritiene altresì necessario che i relatori recepiscano il contenuto della condizione di cui alla lettera *g)* della proposta di parere alternativa, che chiede di ripristinare l'alternatività tra giudizio di ottemperanza ed esecuzione in via ordinaria nei casi di mancata esecuzione della sentenza.

Lamenta quindi come la proposta di parere dei relatori non tenga conto della condizione di cui alla lettera *e)* della medesima proposta di parere alternativa, la quale, con riferimento, all'articolo 9, lettere *v)* ed *aa)*, recanti la disciplina della fase cautelare in secondo grado e a seguito del ricorso per cassazione, chiede di limitare l'attivazione della procedura cautelare al solo contribuente, escludendola invece per l'ente impositore.

Sottolinea quindi la rilevanza della condizione di cui alla lettera *c)* della proposta di parere alternativa: Tale condizione segnala l'opportunità, con riferimento all'articolo 9, lettera *h)*, che introduce nel decreto legislativo n. 546 del 1992 un nuovo articolo 16-*bis*, in materia

di comunicazioni e notificazioni per via telematica, di sopprimere il comma 2 del nuovo articolo, ai sensi del quale, in caso di mancata indicazione dell'indirizzo PEC o di mancata consegna del messaggio PEC, le comunicazioni relative al processo sono effettuate solo mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria, ovvero, in alternativa, di prevedere obblighi informativi in caso di impossibilità di procedere alla notifica a mezzo PEC, al fine di non limitare alla sola PEC le modalità di comunicazione telematica nell'ambito del processo tributario.

Alfonso BONAFEDE (M5S), intervenendo sull'ordine dei lavori, stigmatizza il fatto che i tempi del dibattito relativo agli atti del Governo posti all'ordine del giorno delle Commissioni riunite nella seduta odierna non siano sufficienti a consentire una valutazione approfondita e attenta dei loro contenuti.

Alessio Mattia VILLAROSA (M5S) sottolinea come la decisione della Presidenza di porre in votazione la proposta di parere dei relatori sull'Atto n. 183, nonostante il deputato Pesco avesse chiesto di intervenire, rappresenti una forzatura sotto il profilo procedurale. Chiede quindi alla Presidenza, in vista dell'esame, da parte della Commissione Finanze, dell'Atto n. 161-*bis*, di indicare preventivamente quando intenda porre in votazione la proposta di parere del relatore su tale atto, sul quale intende intervenire esprimendo su di esso numerose considerazioni.

Alfredo BAZOLI (PD), relatore per la II Commissione, con riferimento alla condizione di cui alla lettera *a)* della proposta alternativa di parere presentata dai deputati del Movimento Cinque Stelle, osserva che è difficilmente superabile il recente orientamento giurisprudenziale, avvalorato anche da pronunce della Corte di cassazione, secondo cui sono inapplicabili i termini di sospensione feriale ai procedimenti di accertamento con adesione, dal

momento che i predetti procedimenti non hanno natura giurisdizionale.

Con riferimento alla condizione di cui alla lettera *c)* della richiamata proposta di parere, ritiene che le disposizioni di cui all'articolo 9, lettera *h)*, che recano disposizioni in materia di disciplina delle comunicazioni e notificazioni per via telematica, siano indispensabili al fine di rendere più efficiente e rapido il processo tributario.

Quanto alla condizione di cui alla lettera *g)* della proposta alternativa di parere,

ritiene che il giudizio di ottemperanza sia notevolmente più efficace per il contribuente rispetto al procedimento di esecuzione ordinario, rispetto al quale, peraltro, la disposizione in questione sortisce condivisibili effetti deflattivi. Per tali motivi, non ritiene di accogliere i rilievi critici formulati dal deputato Pesco.

Le Commissioni approvano la proposta di parere dei relatori, come riformulata.

**La seduta termina alle 15.**

## ALLEGATO 1

**Schema di decreto legislativo recante revisione  
del sistema sanzionatorio. (Atto n. 183).****PARERE APPROVATO DALLE COMMISSIONI**

Le Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei deputati,

esaminato lo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (Atto n.183);

osservato che lo schema di decreto legislativo in esame è diretto a modificare il sistema sanzionatorio in materia tributaria al fine di dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale;

condiviso l'obiettivo indicato nella relazione di accompagnamento secondo cui il sistema sanzionatorio tributario deve essere caratterizzato dalla predeterminazione delle condotte illecite, dalla certezza della misura sanzionatoria, dalla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione e dalla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo;

ritenuto che il sistema sanzionatorio fiscale rappresenti uno degli strumenti attraverso i quali promuovere la competitività del Paese, in quanto le sanzioni che puniscono le violazioni degli obblighi fiscali possono essere disincentivanti di nuove possibili scelte di investimento quando sono percepite come ingiuste, sproporzionate ed incerte dal destinatario che sia un potenziale investitore, nazionale o straniero;

rilevato che lo schema di decreto in esame è in linea con i principi ed i criteri direttivi di delega, di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, individuando la sanzione penale (Titolo I dello schema) come una *extrema ratio* rispetto alla sanzione amministrativa, lasciando quindi alla pena la punizione di condotte caratterizzate da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, consistenti – come si legge nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto – in « comportamenti artificiali, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo ». In questa ottica si è, pertanto, proceduto alla individuazione di soglie di punibilità e a casi di non punibilità, che non stanno a significare la liceità delle condotte che stanno al di sotto di tali soglie o che rientrano nei casi di non punibilità, quanto piuttosto che l'illiceità di queste condotte è punita dalla sanzione amministrativa (Titolo II dello schema). In tal modo il giudice potrà concentrarsi meglio sulle violazioni di una certa gravità;

richiamato il seminario svolto dalle Commissioni II e VI il 27 luglio 2015 sulle tematiche relative allo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (Atto n. 183) e allo schema di decreto legislativo recante misure per la

revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto n. 184),

rilevato che:

il Governo ha ritenuto che il richiamato articolo 8, prevedendo come principio di delega la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario anziché la sua « riforma » o « riscrittura » stia a significare che « l'intervento debba comunque muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a cominciare da quelle della preminente focalizzazione della risposta repressiva sul momento dell'auto-accertamento del debito di imposta, ossia della dichiarazione »;

la delega in materia penale si concentra sui « comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa », che nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto sono individuati come « fatti connotati da una frodolenza in senso oggettivo, che si estrinseca nel ricorso ad « artifici » atti ad ostacolare o a sviare l'azione di accertamento o esecutiva dell'amministrazione finanziaria ». Si tratta di fatti per i quali, secondo la delega, si devono prevedere « adeguate soglie di punibilità » e che devono essere puniti con « con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni », rimanendo altresì esclusa la possibilità di ridurre « le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 »;

il Governo ha preso atto che i predetti comportamenti da punire rientrano in alcune fattispecie penali già previste dall'ordinamento, per cui ha ritenuto che « l'indicazione del legislatore delegante debba trovare attuazione tramite una calibrata estensione anche soggettiva della fattispecie generale della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo);

in merito alle condotte che non sono connotate da frodolenza in senso oggettivo la delega prevede la « possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità », per cui nello schema si prevedono delle soglie di punibilità al di sotto delle quali interviene comunque la sanzione amministrativa;

in relazione al principio che stabilisce al « revisione del regime della dichiarazione infedele [...] al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti », il Governo ha ritenuto, anche sulla base dei lavori preparatori della legge delega, che tale revisione « debba essere ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di frodolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali »;

per quanto attiene alle singole disposizioni del testo, si osserva che:

1. in relazione all'articolo 1, comma 1, da un lato è necessario integrare la definizione di « dichiarazione » prevedendo anche quelle presentate dal sostituto d'imposta; dall'altro, alla lettera c), non appare congrua la definizione di « operazione simulata », che consisterebbe in « operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte » (oltre che nelle « operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti »), quando invece dovrebbe trattarsi di operazioni in cui gli interessi in apparenza dedotti nel negozio risultano del tutto inesistenti (parlandosi, in tal caso, di simulazione assoluta) ovvero diversi da quelli in realtà perseguiti (avendosi, in questa evenienza, una simulazione relativa). La simulazione è diretta a creare non già una situazione non voluta, bensì una situazione caratterizzata dalla divari-

cazione fra il dato apparente e la situazione giuridica occulta, che viene considerata dalle parti del fenomeno simulatorio quale unica vincolante per le medesime;

2. in relazione all'articolo 3, comma 1, capoverso Art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), la formula che descrive una ulteriore modalità della condotta (« avvalendosi [...] di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria ») va letta in stretto collegamento alla definizione di « mezzi fraudolenti » dettata dall'articolo 1, comma 1, lettera *i*), del decreto legislativo n. 74 del 2000, anch'esso riformulato dallo schema di decreto legislativo (cfr. articolo 1). Tale ultima disposizione stabilisce, infatti, che per « mezzi fraudolenti » si intendono « condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà ». La definizione di « mezzi fraudolenti » incorpora necessariamente le modalità ulteriormente specificate dalla norma incriminatrice (articolo 3, comma 1, che – come ricordato – parla di idoneità ad ostacolare e a indurre in errore), specificazione che appare dunque superflua. Appare dunque preferibile sopprimere la frase « e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria », limitando la descrizione della presente modalità della condotta alla formula « mezzi fraudolenti » (peraltro già sperimentata anche in altre e importanti norme incriminatrici in materia di diritto penale dell'economia: si veda, per tutti, il delitto di manipolazione del mercato, articolo 185 del decreto legislativo n. 58 del 1998, cosiddetto TUF), formula che, rinviando alla definizione generale di falsa rappresentazione della realtà, contiene necessariamente il requisito della idoneità ad ostacolare e a indurre in errore;

3. il comma 3 dell'articolo 3 limita, in relazione al comma 1, la definizione di « mezzi fraudolenti » dettata dall'articolo 1, comma 1, lettera *h*), del decreto legislativo n. 74 del 2000 (introdotto dall'ar-

ticolo 1 schema decreto legislativo) con riferimento alle ipotesi di creazione di documenti ideologicamente falsi, come lo è l'indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali. Le limitazioni create dal ricordato terzo comma dell'articolo 3 (soprattutto in relazione alla sottofatturazione) finiscono con il privare di concreto spazio applicativo l'incriminazione della frode fiscale mediante mezzi fraudolenti: ciò che non appare coerente con il principio tracciato dalla legge di delega, secondo cui deve essere dato rilievo a « comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa » (articolo 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014). Si ritiene opportuno, pertanto, sopprimere le parole da « la sola indicazione » fino alla fine del comma;

4. all'articolo 4, appare condivisibile l'inserzione del comma 1-*bis* nell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 nell'ottica di riservare la comminatoria penale soltanto alle condotte caratterizzate da un percepibile coefficiente di frode, secondo consolidata dottrina e giurisprudenza, venendo esclusi dall'area penalmente rilevante tutte le componenti valutative (concernenti « *elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti* ») alla condizione che i *criteri concretamente applicati* siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Per tale ragione appare suscettibile di creare problemi applicativi la previsione del comma 1-*ter* per la quale « *non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette* », ponendosi, così come è scritta, come contraddittoria rispetto alla previsione del comma 1-*ter* che esordisce con la clausola « in ogni caso ». È necessario pertanto che al predetto comma 1-*ter* le parole « in ogni caso » siano sostituite dalle seguenti: « fuori dei casi di cui al comma 1-*bis* ». Si segnala, inoltre, l'opportunità di sostituire nel primo comma dell'attualmente vigente articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 la parola « fittizio » (che aveva inge-

nerato dubbi e complessità applicative) con il termine « inesistente », al fine di rendere la struttura del reato perfettamente coerente con il carattere della infedeltà. Tale modifica renderebbe perfettamente coerente il dettato del primo comma con quello del comma 1-*bis*, che, come detto, espressamente si riferisce a « elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti »;

5. In merito agli articoli 5 (omessa dichiarazione), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e 10-*ter* (omesso versamento di IVA), sarebbe opportuno differenziare gli omessi versamenti IVA e gli omessi versamenti delle ritenute certificate (articoli 10-*ter* e 10-*bis*) prevedendo una fattispecie di reato « fraudolento » o di un « aggravante » nei casi in cui le omissioni non derivano da una reale situazione di crisi aziendale bensì da una vera strategia omissiva. Infatti, oggi giorno è sempre più frequente l'utilizzo « fraudolento » dell'omissione dei versamenti tributari da parte di soggetti apparentemente regolari ma che realizzano la propria frode attraverso gli omessi versamenti, in quanto da lì a poco verranno posti in liquidazione per costituire nuove realtà aziendali finalizzate a ripetere operazioni di omesso versamento fraudolento. La quantificazione di tali omissioni non è irrilevante. La medesima fattispecie dovrebbe essere prevista anche nel caso dell'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali (articolo 5), distinguendo l'omissione derivante da un mero errore materiale dalle fattispecie fraudolente poste in essere da soggetti che tendono attraverso tale comportamento ad ostacolare volontariamente l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Pertanto, l'amministrazione finanziaria dopo aver esperito i dovuti controlli potrebbe qualificare le fattispecie più gravi;

6. nei casi in cui è stata innalzata o introdotta una soglia di punibilità, è ragionevole prevedere, anche ai fini di garantire tempi adeguati di prescrizione e l'irrogazione di una pena congrua rispetto alla gravità dei fatti, anche l'inasprimento

della sanzione nel minimo e massimo edittale: cioè, una volta depenalizzati gli illeciti di fascia più bassa, infatti, ad un reato più grave dovrebbe corrispondere una sanzione più grave, come è avvenuto per il reato di omessa dichiarazione. In particolare, per i reati di cui agli articoli:

3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) la pena è rimasta da un anno e 6 mesi a 6 anni nonostante l'innalzamento della soglia di punibilità alla lettera *d*) da un milione a un milione 500 mila...,

4 (dichiarazione infedele), la pena è rimasta da uno a 3 anni nonostante che le soglie di punibilità di cui alla lettera *a*) e *b*) siano state aumentate rispettivamente a 150 mila (da 50 mila) e 3 milioni (da 2 milioni);

7. È del tutto condivisibile all'articolo 10 la scelta di prevedere una disciplina della confisca, abbandonando la tecnica del rinvio ad altra disposizione di legge. Tuttavia, il comma 2 del nuovo articolo 12-*bis* presenta una formulazione suscettibile di ingenerare dubbi applicativi, prevedendo che « *la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario* ». Detta previsione risponde all'esigenza, senz'altro corretta, di evitare una duplicazione sanzionatoria (in senso lato), che si verrebbe a determinare nel caso che il contribuente infedele abbia restituito all'Erario quanto dovuto (somma evasa, interessi e sanzioni amministrative). La perplessità nasce tuttavia dall'impiego del verbo modale « potere », che autorizza un'interpretazione in forza della quale al giudice sarebbe preclusa la possibilità di disporre la confisca a seguito della sentenza di condanna nei casi nei quali il *quantum* di imposta evasa possa essere restituito all'Erario (e dunque: non sia già stato restituito). Situazione che esporrebbe al consistente rischio di vanificare da un lato la efficienza della sanzione e, dall'altro, di spingere l'agente a non restituire nulla. In questa prospettiva, allo scopo di evitare incertezze applicative, una ipotesi potrebbe essere quella di sostituire l'at-

tuale formula « che può essere restituita » con la locuzione « che è stata restituita ». Qualora si intendano prendere in considerazione anche le fattispecie nelle quali sia in atto un sequestro per equivalente prodromico alla confisca e si voglia tuttavia consentire al contribuente di utilizzare quanto in sequestro per provvedere alla restituzione all'Erario, ovvero quando siano raggiunti accordi con l'Amministrazione finanziaria per il versamento rateale, la previsione potrebbe essere integrata con una clausola del tipo « che il contribuente si impegna a restituire », stabilendo altresì che in mancanza della restituzione la confisca venga comunque applicata.;

8. con riferimento all'articolo 12, avente ad oggetto le circostanze del reato di cui all'13-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, suscita serie perplessità la circostanza aggravante di cui al comma 3 dell'articolo 13-bis, non in ragione della sua ratio, ma a causa della formulazione, apparendo opportuno un trattamento sanzionatorio più grave nel caso in cui il fatto è posto in essere con il contributo tecnico di un « professionista ». Le perplessità sorgono in quanto non è chiaro se l'aggravamento sanzionatorio concerna unicamente il « correo » (termine processuale che dovrebbe essere sostituito da quello di concorrente o partecipe) ovvero anche il contribuente che ha beneficiato della particolare assistenza tecnica. La seconda soluzione appare essere quella corretta. La formulazione dell'aggravante non sembra rispondere al principio di determinatezza laddove si riferisce alla « *intermediazione fiscale* » ovvero alla « elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale », per cui potrebbe essere riformulata facendo riferimento ai fatti commessi dal partecipe nell'esercizio di un'attività di consulenza fiscale esercitata da intermediario bancario o finanziario;

9. appare incongrua la delimitazione ad un determinato periodo (1° gennaio 2016-31 dicembre 2017) dell'applicazione delle disposizioni dello schema non solamente in riferimento alle disposizioni di

natura penale, nel qual caso si palesa una violazione dell'articolo 3 della Costituzione per irragionevolezza, ma anche in relazione a tutte le altre disposizioni del testo ed alla stessa *ratio* del medesimo. Con particolare riferimento alle sanzioni amministrative, si sottolinea che queste, secondo i principi fondanti del provvedimento in esame, sono volte a punire quelle condotte illecite che hanno una corrispondenza in fattispecie penali, dalle quali si differenziano sotto l'aspetto quantitativo (soglie di punibilità). Prevedere anche per le sole sanzioni amministrative un'applicazione limitata nel tempo sarebbe, quindi, incongruo e incoerente con la *ratio* del provvedimento proprio in considerazione della circostanza che la sfera dell'illiceità delle condotte punite è data dalla complementarità della sanzione penale con la sanzione amministrativa. L'articolo 31 dovrebbe quindi essere mantenuto solo con riferimento alle opportune disposizioni abrogative necessarie per coordinare la normativa vigente al provvedimento in esame;

esprimono

#### PARERE FAVOREVOLE

con le seguenti condizioni:

a. all'articolo 1, comma 1, dopo la lettera a) inserire la seguente: a-bis) alla lettera c) le parole « enti o persone fisiche » sono aggiunte le seguenti « o di sostituto d'imposta »;

b. all'articolo 1, comma 1, lettera c), sia rivista la definizione di operazioni simulate avendo riferimento al fatto che la simulazione è caratterizzata da una situazione oggettiva solo apparente, mentre la situazione giuridica occulta è l'unica reale e vincolante;

c. con riferimento all'articolo 1, comma 1, lettera c), dello schema di decreto, la quale inserisce nell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000 una nuova lettera h), recante la definizione di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, provveda in

tale ambito il Governo a sostituire le parole: « non integranti » con le seguenti: « diverse », al fine di distinguere la fattispecie della simulazione da quelle dell'abuso del diritto;

*d.* all'articolo 3, comma 1, capoverso « ART. 3 », comma 1, le parole da: « altri mezzi fraudolenti » a « amministrazione finanziaria » sono sostituite dalle seguenti: « mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento »

*e.* all'articolo 3, comma 1, capoverso « ART. 3 », comma 3, sopprimere le parole: da « o la sola indicazione » fino alla fine del comma;

*f.* con riferimento agli articoli 5 (omessa dichiarazione), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e 10-*ter* (omesso versamento di IVA), sia individuata una più idonea qualificazione delle condotte omissive di versamenti o di ritenute e delle pene, laddove qualificate da strategie fraudolente non riconducibili a reali situazioni di crisi aziendale;

*g.* all'articolo 4 sia prevista la sostituzione nel comma 1 dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 del termine « fittizio » con il termine « inesistente »;

*h.* all'articolo 4, comma 1, lettera *c*), capoverso 1-*ter*, le parole « in ogni caso » siano sostituite dalle seguenti: « fuori dei casi di cui al comma 1-*bis* ».

*i.* con riferimento all'articolo 5 dello schema, il quale modifica l'articolo 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000, valuti il Governo l'opportunità di uniformare la sanzione prevista dal comma 1-*bis* a quella del comma 1 del medesimo articolo 5, portandola pertanto « da 1 a 3 anni » a « da un anno e sei mesi a quattro anni »;

*j.* con riferimento agli articoli 7 e 8 dello schema, i quali modificano gli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo n. 74 del 2000, rispettivamente innalzando la soglia di non punibilità da cinquanta-mila euro a centocinquantamila euro per il reato di omesso versamento di ritenute

certificate e elevando la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA da 50 mila a 250 mila euro per ciascun periodo di imposta, si provveda a uniformare le soglie di punibilità ivi previste, che appaiono ingiustificatamente diverse, rapportando anche la soglia di punibilità relativa all'omesso versamento dell'IVA a 150.000 euro;

*k.* all'articolo 10, comma 1, capoverso articolo 12-*bis*, comma 2, sostituire le parole « che può essere restituita », con le seguenti « che è stata restituita » ovvero, in subordine, con le parole « che il contribuente si impegna a restituire. Nel caso di mancata restituzione la confisca è sempre disposta »;

*l.* all'articolo 12, capoverso « Art. 12-*bis* », comma 3, sostituire le parole da : « dal correo » fino alla fine del comma, con le seguenti: « dal compartecipe nell'esercizio di attività di consulenza fiscale esercitata da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario »;

*m.* sia soppresso il comma 1 dell'articolo 31, eliminando la temporaneità delle disposizioni sanzionatorie penali e amministrative e, di conseguenza, sia modificato il comma 1-*bis* del medesimo articolo 31, nel senso di disporre l'abrogazione definitiva delle disposizioni ivi richiamate; ovvero, in subordine, provveda il Governo a limitare esclusivamente alle disposizioni del Titolo II dello schema la previsione di cui al comma 1, la quale stabilisce che le disposizioni previste dal provvedimento si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017 e a disporre comunque l'abrogazione definitiva della disposizione di cui alla lettera *e*) del comma 1-*bis*;

*e con le seguenti osservazioni:*

1. con riferimento all'articolo 15, comma 1, dello schema, il quale apporta numerose modifiche al decreto legislativo n. 471 del 1997, in materia di sanzioni tributarie non penali, valuti il Governo l'opportunità di sostituire, ove ricorrano, alla lettera *a*), concernente le violazioni

relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, alla lettera *b*), concernente le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, alla lettera *e*), concernente le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, e alla lettera *f*), concernente le violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, le parole: « dal novanta al centoottanta » con le seguenti: « dall'ottanta al centosessanta »;

2. con riferimento all'articolo 15, comma 1, lettera *m*), numero 6), dello schema, la quale inserisce nell'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997, un nuovo comma *7-bis*, valuti il Governo

l'opportunità di sopprimere tale nuovo comma *7-bis*, il quale prevede l'applicazione di una sanzione dal 10 al 50 per cento delle somme in caso di mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti finanziari e delle relative operazioni di cui all'articolo 32, primo comma, numero 2), del D.P.R. n. 600 del 1973, salvo che le somme non risultino dalle scritture contabili;

3. agli articoli 3, 4, valuti il Governo l'opportunità di innalzare nel minimo e/o nel massimo, in maniera adeguata alla previsione delle soglie di punibilità introdotte, le pene previste agli articoli 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), del decreto legislativo n. 74 del 2000.

## ALLEGATO 2

**Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. (Atto n. 184).****PARERE APPROVATO DALLE COMMISSIONI**

Le Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati,

esaminato lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto n. 184);

premesso che lo schema di decreto legislativo in discussione è stato predisposto ai sensi della legge n. 23 del 2014, la quale, nel perseguire l'obiettivo generale della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti, conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita;

rilevato come tra le materie oggetto della delega legislativa figurino, in particolare, la disciplina in materia di interpelli (articolo 6, comma 6) e quella relativa al contenzioso tributario (articolo 10, comma 1);

rilevato che:

l'articolo 6, comma 6, della legge sopra richiamata, delega il Governo a introdurre disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, secondo i seguenti criteri direttivi: garantire una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale; assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri; procedere all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio, nei casi in cui non producano benefici, ma solo aggravati per i contribuenti e per l'amministrazione;

in tale ambito, le norme contenute nel Titolo I del provvedimento introdu-

cono una disciplina complessiva dell'interpello, contemplando, all'articolo 1, cinque diverse tipologie: a) ordinario; b) qualificatorio; c) probatorio; d) antiabuso; e) disapplicativo: tale ultima tipologia è di carattere obbligatorio, ferma restando la possibilità per il contribuente, qualora non sia stata resa risposta favorevole, di fornire la richiesta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa;

l'interpello è uno tra gli strumenti con cui si esplica, nei confronti della generalità dei contribuenti, l'attività interpretativa o di consulenza giuridica dell'Agenzia delle entrate, con l'obiettivo di individuare la corretta disciplina tributaria in riferimento alle fattispecie prospettate: si tratta, pertanto, anche di un istituto previsto in un'ottica deflattiva del contenzioso tributario, che risulta particolarmente efficiente qualora l'intera procedura si espliciti e si concluda nell'arco di un lasso di tempo ragionevolmente breve; inoltre tale istituto, se operante in modo corretto, consente di intensificare e migliorare i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, nel rispetto dei principi di collaborazione e buona fede sanciti dall'articolo 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000;

pur ritenendosi apprezzabile la proposta governativa di revisione dell'istituto in questione, si suggerisce l'accorpamento delle varie tipologie di interpello, magari in due principali figure giuridiche, in modo da render snello ed efficiente il perseguimento degli obiettivi di garantire, da un lato, una maggiore omogeneità,

anche ai fini della tutela giurisdizionale, e, dall'altro, una migliore tempestività nella redazione dei pareri da parte delle Agenzie;

mentre le norme disapplicabili autonomamente previste nel decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (interpelli CFC e dividendi provenienti da *black list*) sono state accompagnate da un obbligo di segnalazione punito con una sanzione proporzionale che può arrivare sino a euro 50.000, tutti i nuovi interpelli facoltativi previsti e/o introdotti dallo schema di decreto in commento sono sostituiti, nel caso di disapplicazione « autonoma » (senza interpello), da un obbligo di segnalazione corredato di una sanzione solo formale;

l'interpello disapplicativo del comma 2 sembra essere solo formalmente obbligatorio, poiché anche in assenza dell'istanza, a parte l'applicazione di una non meglio precisata sanzione, sembra che il contribuente possa comunque ottenere l'effetto di disapplicare in autonomia qualsiasi norma avente carattere antielusivo, determinando in tal modo il rischio che per ogni accertamento che il contribuente dovesse subire per una asserita violazione di una norma, egli possa sempre tentare di difendersi sostenendo di aver disapplicato la norma senza nemmeno informare e chiedere il giudizio dell'Agenzia delle entrate;

in tal modo si attribuisce ai contribuenti un'indefinita discrezionalità che poi, ovviamente, verrebbe replicata in sede di accertamento;

considerato che:

l'articolo 10, comma 1, della legge n. 23 del 2014, reca la delega al Governo per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, da perseguire sia mediante la razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso, sia tramite l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria,

l'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame, in attuazione della predetta delega, reca quindi numerose modifiche alla disciplina del contenzioso tributario, a tal fine novellando il decreto legislativo n. 546 del 1992, che reca la disciplina relativa al processo tributario;

l'articolo 9, comma 1, lettera e), dello schema di decreto legislativo include, tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi agli organi di giustizia tributaria « i dottori commercialisti e gli esperti contabili »;

si tratta peraltro di un evidente errore, poiché questa formulazione escluderebbe, del tutto ingiustificatamente, dal novero dei soggetti abilitati i ragionieri commercialisti, includendovi invece gli esperti contabili che, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, lettera c), del decreto legislativo n. 139 del 2005, recante la « Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, non sono legittimati all'assistenza ed alla rappresentanza dinanzi agli organi della giustizia tributaria di cui al decreto legislativo n. 545 del 1992;

l'articolo 9, al comma 1, lettera f), al fine di rafforzare il principio in base al quale le spese del giudizio seguono la soccombenza, introduce alcune modifiche all'articolo 15 del richiamato decreto legislativo; in particolare, il comma 2-bis del novellato articolo 15 dispone che, qualora risulti che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave, la commissione tributaria, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza; al riguardo si osserva che tale norma, che all'apparenza sembra ampliare i poteri del giudice tributario, in realtà li restringe: è, infatti, oggi pacifico, in base all'insegnamento della Cassazione (Cass. civ. sez. un., 3 giugno 2013, n. 13899), che nel processo tributario trova applicazione l'intero articolo 96 del codice di procedura civile, riproducendo invece la norma delegata solo il primo comma di tale articolo

e sottraendo al giudice tributario il potere di applicare il secondo ed il terzo comma;

si rileva, pertanto, la necessità che la norma in questione, anziché riprodurre le sole disposizioni contenute nel primo comma, faccia più correttamente riferimento all'integrale applicazione dell'articolo 96 del codice di procedura civile;

quanto alle spese di lite della fase cautelare, disciplinate dal capoverso 2-*quater* del novellato articolo 15, andrebbe chiarito se l'ordinanza cautelare costituisce immediatamente titolo esecutivo per il recupero delle somme liquidate. Al riguardo, se è vero che la norma prevede che «la pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito», lasciando intendere una immediata efficacia esecutiva, sarebbe in ogni caso opportuna una maggiore chiarezza e precisione della norma, che dovrebbe espressamente prevedere l'immediata esecutività dell'ordinanza. Sempre in materia di spese di lite, andrebbe poi previsto che in caso di cessata materia del contendere il giudice debba in ogni caso valutare la soccombenza virtuale al fine di liquidare le spese;

altrettanti dubbi applicativi genera la previsione di cui all'articolo 9, comma 1, lettera *r*), n. 2, secondo la quale nella fase cautelare in primo grado il dispositivo dell'ordinanza deve essere «immediatamente comunicato alle parti in udienza», previsione che peraltro non si rinviene nella disciplina della fase cautelare prevista per i successivi gradi di giudizio. In assenza di chiarimenti nella relazione tecnica di accompagnamento, deve intendersi quindi che l'esito della sospensiva vada comunicato «immediatamente» in udienza ovvero direttamente alle parti presenti all'esito della discussione. Se così fosse, l'accelerazione imposta dal legislatore rischierebbe di compromettere il regolare svolgimento della fase cautelare, imponendo sbrigative decisioni «a braccio», senza alcuna concreta utilità per le parti in causa, considerato che attual-

mente l'ordinanza cautelare va comunque deliberata all'esito della camera di consiglio ed è per prassi comunicata il giorno successivo alle parti in causa. Tale previsione, quindi, andrebbe soppressa lasciando l'attuale formulazione normativa;

ritenuto che:

L'articolo 9, comma 1, dello schema di decreto, alla lettera *gg*) modifica l'articolo 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992, che reca disposizioni sull'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente; il vigente articolo 69 disciplina l'ipotesi di condanna dell'amministrazione finanziaria o del concessionario del servizio di riscossione, con sentenza passata in giudicato, disponendo la spedizione in forma esecutiva; il comma 1 del novellato articolo 69 dispone, invece, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, prevedendo tuttavia che il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia;

al riguardo, non si condivide la scelta di limitare l'applicazione del principio all'esecuzione delle sentenze di condanna alla restituzione di somme di denaro, escludendo, ad esempio, le pronunce in materia catastale o relative alla revoca della qualifica di ONLUS precedentemente concessa: la legge delega, infatti, ha voluto affermare il principio secondo cui con la sentenza di primo grado viene meno la presunzione di legittimità e quindi l'esecutorietà dell'atto amministrativo, dovendosi l'atto impositivo annullato dal giudice, sia pure con pronuncia non passata in giudicato, ritenere provvisoriamente inesistente e, come tale, improduttivo di effetti, sia sul piano giuridico, sia su quello economico;

proprio l'esecutività di tutte le sentenze (e non solo di quelle che contengano una condanna al pagamento di somme) è la novità giuridica del nuovo sistema, po-

sto che già il testo originario dell'articolo 68 del decreto legislativo n. 546 del 1992 dispone che « se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza »; appare infatti contrario al principio di legalità e di parità delle parti che la Amministrazione pubblica continui a riscuotere imposte (dirette, registro, imposte locali), in base ad un atto di classamento invalidato dal giudice; né sembra appropriato, per sostenere simile eventualità, il richiamo alla giurisprudenza civile che ritiene le sentenze di mero accertamento divengano esecutive solo con il giudicato, dal momento che la medesima giurisprudenza afferma che tali pronunce determinano comunque l'immediata ineseguibilità delle obbligazioni che dall'accertamento dipendono (Cass. civ., sez. II, 14 novembre 2012, n. 19938: la pronuncia giudiziale, non definitiva, che tolga efficacia ad una delibera condominiale impedisce la riscossione dei contributi condominiali necessari per affrontare le spese deliberate);

dovrebbe, pertanto, essere chiarito che la immediata esecutività delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente comporta la soppressione dell'articolo 69-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992 (introdotto dal decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16), che dilaziona l'esecuzione delle sentenze in materia catastale al passaggio in giudicato del provvedimento di accoglimento del ricorso;

L'articolo 9, comma 1, lettera t), introduce il nuovo articolo 48-ter del decreto legislativo n. 546 del 1992, che disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni dovute e le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate; in particolare, il comma 3 del nuovo articolo 48-ter, prevede che in caso di mancato pagamento delle somme dovute per la conciliazione o anche di una sola delle rate diverse dalla

prima entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione per omesso pagamento, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto, mentre il comma 4 rinvia alle « disposizioni anche sanzionatorie previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 »; tenuto conto della diversità della disciplina applicabile all'accertamento con adesione, che si perfeziona con il versamento dell'importo dovuto o della prima rata, rispetto a quella applicabile all'istituto della conciliazione, che si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo, si rileva l'opportunità, al fine di evitare eventuali incongruenze, di procedere al coordinamento delle predette disposizioni;

valutato che:

L'articolo 11 dello schema di decreto legislativo reca modifiche al decreto legislativo n. 545 del 1992, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria; in particolare, la lettera g) di tale articolo, nel sostituire integralmente l'articolo 15 del richiamato decreto legislativo, recante disposizioni in materia di vigilanza e di sanzioni disciplinari, individua specificamente le sanzioni disciplinari applicabili, sulla scorta di quelle già previste per i giudici ordinari, e tipizza altresì le condotte punibili;

nella tipizzazione degli illeciti disciplinari previsti, fa difetto la previsione della reiterata o grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti, con conseguente impossibilità di perseguire frequenti comportamenti non collocabili nelle altre tipologie;

L'articolo 12 dello schema di decreto legislativo dispone l'entrata in vigore delle norme alla data del 1° gennaio 2016, salvo che per le norme contenute nell'articolo 9, comma 1, lettere ee) e gg), riguardanti rispettivamente l'immediata esecutività delle sentenze del giudice tributario e la nuova disciplina dell'esecuzione delle

sentenza di condanna in favore dei contribuenti, destinate a entrare in vigore il 1° gennaio 2017;

non si ravvisano ragioni giuridicamente fondate o plausibili per un differimento dell'entrata in vigore di tali disposizioni;

esprimono

#### PARERE FAVOREVOLE

*con le seguenti condizioni:*

1) all'articolo 4, con riferimento all'istruttoria dell'interpello, nel caso di richiesta di integrazione della documentazione presentata, sia prevista, per tutte le tipologie di interpello un unico termine di 60 giorni dal ricevimento della documentazione integrativa entro il quale l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rendere il parere;

2) all'articolo 9, comma 1, lettera *e*), capoverso articolo 15, comma 3, sostituire la lettera *b*) con la seguente: « *b*) i soggetti iscritti nella sezione A Commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili »;

3) all'articolo 9, comma 1, lettera *f*), capoverso articolo 15, sostituire il comma *2-bis* con il seguente: « *2-bis*. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96 del codice di procedura civile »;

4) all'articolo 9, comma 1, lettera *gg*), capoverso articolo 69, comma 1, sostituire il primo periodo con il seguente: « Le sentenze delle commissioni tributarie favorevoli al contribuente sono immediatamente esecutive »; conseguentemente, all'articolo 9, comma 1, dopo la lettera *gg*), inserire la seguente: « *gg-bis*) l'articolo 69-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992 è abrogato »,

5) all'articolo 11, comma 1, lettera *g*), capoverso articolo 15, comma 2, dopo le parole: « del proprio ufficio » inserire le seguenti: « reiterata o grave inosservanza

delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti »;

*e con le seguenti osservazioni:*

*a*) al fine di ottemperare meglio ai principi di delega, unificando il più possibile le procedure di interpello, valuti il Governo l'opportunità di accorpate in un'unica categoria di interPELLI quelli previsti dall'articolo 1, comma 1, capoverso articolo 11, comma 1, lettere *a*) e *b*), le cui procedure, peraltro, sono del tutto allineate;

*b*) in relazione all'interpello qualificatorio di cui all'articolo 1, comma 1, capoverso Art. 11, comma 1, lettera *b*), rispetto al quale la relazione illustrativa chiarisce che esso potrà essere utilizzato per fattispecie incerte, quali ad esempio « la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti di cui al nuovo articolo 168-ter del TUIR o la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero a quelle di rappresentanza », al fine di ridurre al massimo le incertezze che nella materia fiscale attanagliano maggiormente le imprese, valuti il Governo l'opportunità di chiarire che tale tipologia di interpello sarà esplicabile anche per definire:

la qualificabilità di una determinata spesa come inerente o di competenza di un determinato esercizio;

l'esistenza o meno delle condizioni per considerare un'entità non residente quale « esterovestita » ai sensi dell'articolo 73 del TUIR;

*c*) considerando la medesima natura degli istituti dell'interpello interpretativo e non disapplicativo, e al fine di evitare possibili incertezze che potrebbero derivare da una errata qualificazione da parte del contribuente della tipologia di interpello da utilizzare (con possibile declaratoria di inammissibilità), valuti il Governo

l'opportunità di accorpate nella nuova lettera *a*) anche l'interpello anti-abuso di cui all'articolo 1, comma 1, capoverso Art. 11, comma 1, lettera *d*), uniformandone altresì la procedura (e riducendo anche per questa tipologia di interpello i tempi di risposta in 90 giorni, in ottemperanza ai principi di delega);

*d*) valuti il Governo l'opportunità di mantenere nella fattispecie di cui all'articolo 1, comma 1, capoverso Art. 11, comma 1, lettera *c*) tutte le norme disapplicabili autonomamente dal contribuente (cosiddetti interPELLI facoltativi), escludendo la tutela posticipata e rafforzata per tutti quelli di questa categoria, prevedendo, sulla scia di quanto previsto per le *controlled foreign companies* (CFC) e per i dividendi provenienti da *black list*, una sanzione più grave e proporzionata al vantaggio ottenuto, ad esempio, il 10 per cento, fermo restando il limite di 50.000 euro (sanzione che andrebbe ad aggiungersi agli effetti dell'eventuale disconoscimento del beneficio goduto e non spettante);

*e*) valuti il Governo l'opportunità di mantenere la fattispecie di cui all'articolo 1, comma 1, capoverso Art. 11, comma 2, per le sole norme non disapplicabili autonomamente dal contribuente (cosiddetto « interpello obbligatorio »), prevedendo la tutela giurisdizionale eventualmente anche nella forma posticipata e rafforzata già prevista dal presente schema di decreto legislativo;

*f*) nel caso di omessa presentazione di un interpello obbligatorio, vista la maggiore gravità, valuti il Governo l'opportunità di prevedere il divieto assoluto di disapplicazione della norma, in maniera tale che, in presenza di una norma che a fini antielusivi limita deduzioni, detrazioni *etc.*, il contribuente abbia la facoltà di interpellare l'Agenzia delle entrate e, in caso di disaccordo rispetto alla posizione dell'Agenzia, possa comunque disattendere la risposta e difendersi in sede contenziosa (interpello non vincolante), prevedendo, invece, qualora il contribuente non pre-

sentasse interpello obbligatorio, una effettiva sanzione adeguata all'omissione, ad esempio una adeguata sanzione pecuniaria;

*g*) valuti il Governo l'opportunità di introdurre il principio in base al quale i poteri istruttori delle commissioni tributarie non possono, in ogni caso, superare decadenze e preclusioni maturate a carico delle parti;

*h*) all'articolo 9, lettera *f*), capoverso 2-*quater*, valuti il Governo l'opportunità di prevedere che: 1) l'ordinanza che decide in merito alle spese è immediatamente esecutiva; 2) che in caso di cessata materia del contendere il giudice debba in ogni caso valutare la soccombenza virtuale al fine di liquidare le spese;

*i*) con riferimento al comma 3 dell'articolo 16-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dall'articolo 9, lettera *h*), dello schema di decreto legislativo, valuti il Governo l'opportunità di sostituire le parole: « il deposito » con le seguenti: « i depositi », al fine di meglio chiarire che qualsiasi tipologia di deposito presso le Commissioni Tributarie può avvenire in via telematica;

*l*) all'articolo 9, lettera *r*), sopprimere il numero 2);

*m*) con riferimento al comma 1 dell'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dall'articolo 9, lettera *gg*), dello schema di decreto legislativo, riguardante l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, valuti il Governo l'opportunità di sostituire la parola: « diecimila » con la seguente: « ventimila »;

*n*) con riferimento al comma 10-*bis* dell'articolo 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dall'articolo 9, lettera *hh*), dello schema di decreto legislativo, riguardante i giudizi di ottemperanza per i quali è competente la Commissione Tributaria in composizione monocratica, valuti il Governo l'opportunità di sostituire la parola: « diecimila » con la

seguito: « ventimila », al fine di meglio rispettare il principio sancito dalla legge delega relativamente all'opportunità di prevedere ipotesi di competenza in capo al giudice in composizione monocratica;

o) all'articolo 9, comma 1, lettera *tt*), capoverso articolo 48-*ter*, valuti il Governo l'opportunità di procedere al coordinamento delle disposizioni di cui ai commi 3 e 4;

p) con riferimento al comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, inserito dall'articolo 11, lettera *a*), dello schema di decreto legislativo, valuti il Governo l'opportunità di sostituire, nell'ultimo periodo, la parola: « tre » con la seguente: « quattro », al fine di evitare che vengano nominati quali Presidenti delle Commissioni Tributarie soggetti che non sono in grado di portare a termine almeno un mandato (4 anni);

q) valuti il Governo l'opportunità di inserire, dopo il comma 1-*bis* dell'articolo

6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, inserito dall'articolo 11, lettera *b*), dello schema di decreto legislativo, il seguente comma 1-*ter*: « Presso ciascuna sezione sono nominati, dalle università, istituti di ricerca, *master* post universitari, collaboratori con la funzione di coadiuvare i giudici tributari nell'attività di ricerca finalizzata all'esame delle controversie attribuite alle sezioni specializzate. Le modalità di selezione e nomina di tali collaboratori sono individuate con il medesimo provvedimento di cui al comma 1. Si applicano le medesime cause di incompatibilità previste per i componenti delle commissioni tributarie di cui all'articolo 8 del presente decreto »;

r) all'articolo 12, comma 1, dello schema di decreto valuti il Governo l'opportunità di eliminare il differimento dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo 9, comma 1, lettere *ee*) e *gg*) al 1° gennaio 2017.