

Relazione illustrativa

Il decreto legislativo, suddiviso nel Titolo I, dedicato alla riforma dei reati tributari, e nel Titolo II, dedicato alla modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo, dà attuazione alle previsioni contenute nell'articolo 8 della legge delega per la riforma del sistema fiscale

Il legislatore della legge delega ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a 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.

Nel rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, che la legge delega persegue nel suo complesso ed a cui tende come obiettivo finale di lungo periodo, riveste, infatti, un ruolo centrale la stabilità del quadro giuridico di riferimento, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo.

Il legislatore, codificando i criteri di delega contenuti all'articolo 8, in altri termini, ha inteso soddisfare le aspettative, apprezzabili anche nella prospettiva economico-sociale sopra citata, di tutti gli attori coinvolti, ossia tanto dei contribuenti, interessati a conoscere anticipatamente le conseguenze, in termini soprattutto di rischio, dei propri comportamenti, quanto dello Stato, preoccupato di presidiare correttamente gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano percepite dal destinatario, potenziale investitore, nazionale o straniero, come sproporzionate e disincentivanti di nuove possibili scelte di investimento.

Tenendo presente questi interessi, l'articolo 8 ha dettato importanti linee guida di revisione del sistema, finalizzate, da un lato, ad articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo, regolati, come noto, dal principio di specialità, e, dall'altro, a ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo.

La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione. In tal senso, infatti, lo stesso articolo 8 menziona la necessità di attribuire rilevanza a "l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata", a procedere alla "revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni ... all'effettiva gravità dei comportamenti", tenendo presente, a tal fine, gli interventi realizzati nel decreto legislativo n. 74 del 2000 ed ancora alla "possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi", previsione che si articola nella individuazione di una serie



di circostanze (dalle condotte proattive del contribuente, ai ritardi lievi fino agli errori sulla imputazione temporale dei componenti di reddito, per menzionarne solo alcune) ritenute- *ex sé* - meritevoli di trattamenti sanzionatori più lievi.

TITOLO I

Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

Il presente Titolo intende dare attuazione ai criteri di delega di cui all'articolo 8 della legge n. 23 del 2014, ai sensi del quale il Governo è stato «delegato a procedere [...] alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti [...]».

La circostanza che la legge di delegazione parli di «revisione», e non già di «riforma» o di «riscrittura» del diritto penale tributario, lascia intendere come 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.

Ciò posto, l'analisi complessiva dei principi e criteri direttivi dettati dal citato articolo 8 rivela come l'operazione affidata al legislatore delegato debba essere effettuata secondo due principali linee-guida.

Come emerge dal primo dei criteri direttivi in questione, un'attenzione preminente – che prelude ad un tendenziale rafforzamento della tutela – deve essere rivolta ai «comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa»: e cioè, in sostanza, ai fatti connotati da una frode 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. A tali fatti deve essere dato rilievo «tenuto conto di adeguate soglie di punibilità», tramite la configurazione di fattispecie di reato punibili «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».

Al riguardo, occorre peraltro osservare che la legislazione vigente prevede già diverse figure criminose riconducibili al paradigma considerato: tali, in specie, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000), l'esibizione o la trasmissione di falsa documentazione, punita, unitamente all'ipotesi alternativa delle risposte non veritiere, dalla norma «extravagante» di cui all'articolo 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Profili di frode in senso oggettivo potrebbero essere riscontrati anche nel delitto di indebita compensazione (articolo 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000), che postula la sottrazione del contribuente al pagamento delle somme dovute tramite l'ostensione di crediti non spettanti o inesistenti.



A fronte di ciò, si è ritenuto che l'indicazione del legislatore delegante debba trovare attuazione tramite una calibrata estensione della fattispecie generale della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo), la cui attuale configurazione risulta eccessivamente restrittiva tanto sul versante soggettivo (trattandosi di reato proprio dei soli soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), che su quello oggettivo (stante la particolare complessità dell'architettura del tipo criminoso, a struttura "trifasica").

Per quanto attiene, invece, ai fatti privi di connotati di fraudolenza in senso oggettivo, i criteri di delega chiamano il legislatore delegato ad interventi di segno tendenzialmente "mitigatore", tramite la previsione della «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». In attuazione di siffatto criterio, è stata introdotta una soglia di punibilità dei fatti di omesso versamento di ritenute certificate (art. 18-bis del d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10-ter del d.lgs n. 74 del 2000), al di sotto della quale il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo – peraltro già previste dalla legislazione vigente – appare proporzionato alle caratteristiche dell'illecito.

Al Governo è stato, altresì, richiesto, in modo specifico, di procedere alla «revisione del regime della dichiarazione infedele [...] al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti». Si è ritenuto, in particolare, che – anche alla luce dei lavori preparatori della legge delega e proprio in un'ottica di garanzia della certezza del diritto – detta 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 fraudolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali.

Passando all'esame delle singole disposizioni, l'articolo 1 del decreto modifica l'art. 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dedicato alle norme definitorie, volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all'uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi, viene chiarita ed integrata la portata delle stesse, prevedendo:

- nella lettera b) dell'articolo 1, che reca una espressione di sintesi ("elementi attivi o passivi") valevole, in particolare, riguardo alle fattispecie criminose concernenti la dichiarazione - atta a comprendere tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta (si pensi, ai crediti d'imposta ed alle ritenute). Ciò ad evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune;

- nella lettera c), che reca la definizione di "dichiarazione", sono state inserite anche le dichiarazioni presentate dal sostituto d'imposta, in accoglimento della condizione di cui alla lettera a) del parere reso dalle Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei deputati, con l'ulteriore specificazione "nei casi previsti dalla legge".

- alla lettera f) che fornisce la definizione di "imposta evasa", laddove è previsto che deve considerarsi tale la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in



dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme che il contribuente, od altri in sua vece (nella veste, segnatamente, di sostituto d'imposta), abbiano versato a qualunque titolo (acconto, ritenuta, ecc.) in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine, viene specificato che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. **Non si è ritenuto di aderire all'osservazione di cui alla lettera a) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica non avendo attinenza con le finalità della lettera c) dell'art. 1 del presente decreto.**

- dopo la lettera g) vengono aggiunte due definizioni: alla lettera g-bis), viene chiarito che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni **apparenti, diverse da** quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 (in accoglimento della condizione di cui alla lettera c) del parere reso dalle Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei deputati le parole "non integranti", originariamente contenute nel testo, sono state sostituite con le parole "diverse da"), riferite a soggetti fittiziamente interposti. In accoglimento della condizione di cui alla lettera b) del parere reso Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei deputati, nella definizione delle "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente", è stata dunque valorizzata l'apparenza della situazione oggettiva caratterizzante la simulazione. Alla lettera g-ter) vengono, invece, definiti i "mezzi fraudolenti", intendendosi per tali le condotte artificiose che determinano una falsa rappresentazione della realtà; l'elemento materiale può consistere sia in condotte attive, sia in condotte omissive; in questo ultimo caso, però, l'obbligo di agire deve essere imposto da una specifica norma giuridica.

Non si è ritenuto, invece, di accogliere l'osservazione di cui alla lettera b) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica, in quanto per espressa previsione dell'art. 1, comma 5, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, le disposizioni di cui all'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 128 del 2015 (fissata al 2 settembre 2015), ossia dal 1° ottobre 2015 e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo; si ritiene, pertanto, che il riferimento al predetto art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, sotto il profilo evidenziato, possa permanere.

L'articolo 2 del decreto modifica l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nel senso di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto, attraverso la soppressione del riferimento alla annualità delle stesse.

L'articolo 3 modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), dilatandone i confini applicativi in linea con le indicazioni della legge delega.

Alla luce dell'attuale descrizione normativa, la condotta costitutiva del delitto presenta, infatti, un carattere complesso, articolandosi in una sorta di "catena fraudolenta" composta da tre segmenti distinti: la inveritiera dichiarazione dei redditi o, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, una «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie» che serva di «base» al predetto mendacio e l'utilizzazione di «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento».



Con la modifica del comma 1 del citato articolo 3, la struttura dell'illecito viene semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie». In tal modo, la sfera operativa della figura criminosa risulta ampliata tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo.

Da un lato, infatti, il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili – quale è attualmente – in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto, con conseguente rimozione di un limite soggettivo di operatività apparso privo di sufficiente giustificazione. Dall'altro lato, la condotta incriminata cessa di essere "trifasica", per divenire "bifasica" (mezzi fraudolenti-falsa dichiarazione); correlativamente, i «mezzi fraudolenti», che trovano un primo arricchimento contenutistico nella lettera **g-ter**) dell'articolo 1 sopra illustrata, devono esprimere la loro natura fraudolenta nella capacità di ostacolare l'accertamento (non più della falsa rappresentazione contabile, ma in modo diretto delle indicazioni inveritiere contenute nella dichiarazione) quanto nella capacità di ingannare l'amministrazione finanziaria, requisito indefettibile di ogni condotta fraudolenta in ambito tributario; **non si è ritenuto di accogliere la condizione di cui alla lettera d) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati in quanto l'induzione in errore è coerente con la natura fraudolenta del mezzo adoperato.**

Con le modifiche, pertanto, viene eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta (ossia la "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"), circostanza che importa un ampliamento dei potenziali autori del reato, ormai realizzabile dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche se non vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie. L'elemento soppresso, ad ogni modo, non pare affatto aver perso ogni rilievo, comunque, ai fini della nuova configurazione del reato, essendo possibile, adesso considerare che "documenti falsi" valgono ad integrare la condotta del reato in quanto "sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria" (comma 2).

L'alternativa (segnalata dalla congiunzione disgiuntiva "ovvero") tra operazioni simulate e l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento testimonia l'equipollenza di tali elementi ("operazioni simulate", "documenti falsi", "altri mezzi fraudolenti") e la autosufficienza di ciascuno di essi ad integrare la condotta del delitto, in parte innovando rispetto al precedente necessario collegamento e coordinamento teleologico dei singoli elementi.

La descrizione degli artifici di supporto della dichiarazione fraudolenta ricalca le previsioni della prima parte dell'articolo 8, comma 1, della legge delega, mutandone semplicemente l'ordine (operazioni simulate, uso di documenti falsi, altri mezzi fraudolenti: quest'ultimo è, in effetti, il *genus* che abbraccia le precedenti *species*, la cui menzione preliminare giova, peraltro, ad illuminare la valenza del concetto di «fraudolenza»). Al riguardo, è parso preferibile continuare ad impiegare la formula «mezzi fraudolenti», anziché «comportamenti fraudolenti» (come nella legge delega), anche per garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell'ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000.

Fermi restando gli altri elementi, viene rivista la soglia di punibilità in riferimento all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che deve essere superiore ad un milione cinquecentomila euro ed introdotta la soglia rapportata all'ammontare complessivo



dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

Il nuovo comma 2 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 riprende, *mutatis mutandis*, l'indicazione già contenuta nel comma 2 dell'articolo 2 del medesimo decreto a proposito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, precisando in quali casi il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi (ciò avviene, in specie, quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono comunque detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria). Si tratta di precisazione resa necessaria dal fatto che il delitto si consuma con la presentazione della dichiarazione, alla quale, in base alla disciplina tributaria in vigore, non deve essere allegata alcuna documentazione.

Il successivo comma 3 chiarisce, per altro verso, che non rientra tra i «mezzi fraudolenti», avuti di mira dalla norma incriminatrice, la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto, ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali. **Non si è ritenuta accoglibile la condizione di cui alla lettera e) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati, in quanto non pienamente conforme al principio contenuto nella legge delega, secondo il quale deve essere dato rilievo a "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa (art. 8, comma 1, legge n. 23 del 2014), mentre nella specie trattasi di sola indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali, non accompagnata da elementi fraudolenti.**

Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sottofatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la gran parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse.

L'estensione del campo applicativo dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 costituisce, dunque, puntuale attuazione del principio dell'articolo 8 della legge delega, secondo cui va dato rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa.

L'articolo 4 aggiunge all'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 nuovi commi, che implicano una significativa modifica della disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Al riguardo, va rilevato che le risultanze dei lavori parlamentari relative alla legge delega appaiono univoche nel senso che la prefigurata revisione di detta disciplina deve attuarsi nella direzione dell'"alleggerimento" della situazione attuale. Dalla stessa relazione alla proposta di legge n. 282/C (e, prima ancora, dalla relazione al disegno di legge n. 5291/C della scorsa legislatura, che



ne costituisce il diretto antecedente) emerge, in particolare, come il legislatore delegante abbia visto con sfavore il fatto che l'attuale descrizione del fatto incriminato – la quale, per un verso, prescinde da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette – comporti la creazione di una sorta di "rischio penale" a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione (nella relazione alla proposta di legge n. 282/C si prospetta, così, l'esempio del contribuente portato «a giudizio [...] unicamente per aver imputato un costo o un ricavo fuori competenza»).

Come è stato da più parti evidenziato, il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della "competizione tra ordinamenti", esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale.

In questa prospettiva, il nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Il nuovo comma 1-ter stabilisce, inoltre, che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).". Tale ultima previsione dispone che degli importi compresi entro lo «scarto tollerato» non dovrà tenersi conto (anche quando lo scarto complessivo eccedesse il limite del dieci per cento) nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del delitto concernente la dichiarazione infedele. **In accoglimento della condizione di cui alla lettera h) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati, le parole "in ogni caso", contenute nella originaria formulazione del comma 1-ter, sono state sostituite dalle seguenti: "Fuori dai casi di cui al comma 1-bis" al fine di distinguere le due diverse fattispecie.**

Viene anche modificata la soglia di punibilità indicata nell'articolo 4, comma 1, lettera a), corrispondente alla soglia di imposta evasa, elevata da cinquantamila a centocinquantamila euro nonché quella del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, elevata da due a tre milioni di euro. Il nuovo limite appare congruo ad evitare una proliferazione eccessiva del "rischio penale" e mantenere al contempo un adeguato livello di sanzionabilità.

In accoglimento della condizione di cui alla lettera g) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati, è stata inserita al comma 1 dell'articolo 4, del presente decreto la lettera d) al fine di sostituire la parola "fittizi", ovunque presente nell'art. 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, con la parola "inesistenti".

Non si è ritenuto, invece, di aderire all'osservazione di cui alla lettera c) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a finanze e tesoro del Senato della Repubblica, dato



il rischio di incertezza nell'applicazione della norma penale che tale intervento potrebbe generare.

L'osservazione di cui alla lettera d) del citato parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a finanze e tesoro del Senato della Repubblica risulta, invece, assorbita dall'accoglimento della condizione di cui alla lettera h) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati.

Non si è ritenuta l'opportunità di innalzare le pene previste dagli articoli 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 4 (Dichiarazione infedele) del decreto legislativo n. 74 del 2000, in relazione all'osservazione di cui al n. 3) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati in quanto le stesse sono state considerate adeguate alla gravità dei rispettivi reati.

Con l'articolo 5 del decreto, allo scopo di punire le condotte dei sostituti d'imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta, è stata introdotta all'art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000 la relativa fattispecie delittuosa che si configura quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro. La fattispecie è punita con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni (l'originario comma 1-bis è stato modificato in accoglimento della condizione di cui alla lettera i) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati).

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera e) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica, si è provveduto a modificare il comma 2 dell'art. 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000 al fine di estendere l'ambito oggettivo della disposizione anche alla previsione di cui al comma 1-bis, introdotto dall'art. 5, comma 1, lett. a) del presente decreto (vedi comma 1, lett. b dell'art. 5 in commento).

Non si è ritenuto, invece, di accogliere la condizione di cui alla lettera f) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati finalizzato all'individuazione, con riferimento ai reati di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000), di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento IVA (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000), di una più idonea qualificazione delle condotte omissive di versamenti o di ritenute e delle relative pene, laddove qualificate da strategie fraudolente non riconducibili a reali situazioni di crisi aziendale, trattandosi di condotte rientranti in diverse e già previste ipotesi di reato (art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - e art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).

Con l'articolo 6 è stato modificato l'art. 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000 prevedendo un innalzamento della pena (da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione) per chi al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

E' stata inoltre chiarita, con l'articolo 7, la portata dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis (mediante l'aggiunta del riferimento alle ritenute dovute sulla base della



dichiarazione) ed è stata innalzata la soglia di non punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila, per ciascun periodo d'imposta per chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti quali dovute sulla base della dichiarazione o della certificazione rilasciata ai sostituiti.

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera f) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica, si è proceduto ad integrare la rubrica del novellato art. 10-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenendo conto delle modifiche introdotte e, in particolare, dell'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Dando seguito al criterio direttivo che demanda al Governo di applicare per le fattispecie meno gravi «sanzioni amministrative anziché penali», l'articolo 8 del decreto introduce una soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000), pari ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

In rapporto ai fatti di omesso versamento dell'IVA al di sotto della soglia si sono ritenute, pertanto, sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471: sanzioni che, in base al corrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000.

Non si è ritenuto di accogliere la condizione di cui alla lettera j) che, con riferimento ai reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'articolo 7 del presente decreto) e omesso versamento IVA (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'articolo 8 del presente decreto) richiede l'uniformazione delle soglie di punibilità rapportando anche la soglia di non punibilità relativa all'omesso versamento IVA a 150.000 euro, ritenendosi la differenziazione delle soglie più rispondente al principio di adeguatezza delle soglie di punibilità alla gravità della condotta sancito dall'art. 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014.

L'intervento di cui all'articolo 9 del decreto sostituisce l'art. 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo la reclusione da sei mesi a due anni per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del d.lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Una nuova disposizione punisce la fattispecie estremamente offensiva dell'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro, punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

L'osservazione di cui alla lettera g) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica non necessita di recepimento per i motivi di seguito esposti.



Il *discrimen* definitorio tra la nozione di "crediti non spettanti" e quello di "crediti inesistenti" è contenuto nell'articolo 15, comma 1, lettera o) del decreto, che modifica l'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, laddove è stata inserita, tra l'altro, la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente - prima contenuta nel DL 185 del 2008 - che la medesima disposizione definisce come il "credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633." La stessa relazione illustrativa chiarisce che devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente da detti controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

L'articolo 10 del decreto ha carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione "extravagante" in tema di confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dall'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

La disposizione - che avrebbe dovuto essere comunque "ritoccata" dal presente decreto, in relazione alla prevista abrogazione di una delle fattispecie delittuose da essa richiamate (quella relativa all'omesso versamento dell'IVA) - viene inserita all'interno del decreto legislativo n. 74 del 2000, tra le «Disposizioni comuni», come nuovo articolo 12-bis. Nell'occasione, al fine di una più immediata leggibilità, la norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l'attuale rinvio all'articolo 322-ter del codice penale con una diretta esplicitazione del comando legislativo.

Il contenuto della condizione di cui alla lett. k) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati appare condivisibile nelle motivazioni fornite dalla Commissione, ma la formulazione andrebbe modificata. Il comma 2 dell'articolo 10, capoverso "ART. 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».

La perplessità nasce, come afferma la stessa Commissione, 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 l'efficienza della risposta sanzionatoria e, dall'altro, di spingere l'agente a non restituire le somme dovute.

Allo scopo di evitare incertezze applicative, volendo prendere in considerazione anche le fattispecie nelle quali sia in atto un sequestro per equivalente prodromico alla confisca e si volesse, tuttavia, consentire al contribuente di utilizzare quanto in sequestro per provvedere alla restituzione all'Erario, ovvero quando, comunque, sussista un impegno alla restituzione delle somme e sia previsto che in caso di "mancata restituzione la confisca è sempre disposta", la previsione è stata modificata prevedendo che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta



Le osservazioni di cui alle lettere h) e i) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica risultano assorbite dalla riformulazione del comma 2, in accoglimento della condizione di cui alla lettera k) del parere reso dalle Commissioni riunite II e VI della Camera dei deputati.

Con l'articolo 11 si sostituisce l'attuale art. 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 - che ora è rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario". Una prima novità è rappresentata dalla disposizione che prevede la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento di IVA, di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater) qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento. Per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative. Il comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, purché l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'amministrazione finanziaria, ovvero procedimenti penali: si tratta in questo caso di situazioni nelle quali la spontaneità della resipiscenza del contribuente, in uno con l'estinzione tempestiva dei debiti giustifica senza bisogno di ulteriori sanzioni amministrative la rinuncia alla pena da parte dello Stato.

Non si è ritenuta accoglibile la condizione di cui alla lett. b) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato della Repubblica per i motivi di seguito esposti.

Le fattispecie previste dai commi 1 e 2 del nuovo art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, presentano profili di diversità che non appaiono idonei a giustificare il differente tenore delle stesse disposizioni.

In particolare, la previsione della non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento IVA, di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater) qualora i debiti tributari siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento, trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente che abbia correttamente "indicato" il proprio debito tributario, risultando in seguito inadempiente, la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso la piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale. In presenza, pertanto, del "successivo" adempimento viene ritenuto sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative.

In relazione, invece, alla previsione recante la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero nei casi in cui la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre che l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'amministrazione finanziaria, ovvero di procedimenti penali, al fini della rinuncia alla



pena da parte dello Stato viene ritenuta necessaria la spontaneità della resipiscenza del contribuente, in uno con l'estinzione tempestiva dei debiti;

Con riguardo alla condizione prospettata in subordine, secondo la quale l'art. 13, comma 1 dovrebbe essere riformulato in modo da introdurre una previsione transitoria ad hoc che consenta una più ampia operatività della causa di esclusione della punibilità rispetto ai procedimenti pendenti, si rappresenta che tale operatività, a seguito dell'abrogazione del comma 1 dell'articolo 31, costituisce una naturale conseguenza dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo 13.

Nel caso in cui il contribuente, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 13-bis (Circostanze del reato), è data la possibilità allo stesso contribuente di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione (comma 3).

L'articolo 12 inserisce l'art. 13-bis al citato decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo la diminuzione fino alla metà delle sanzioni, senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario è stato estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Il comma 2 prevede che per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, comma 2.

Se il reato è commesso dal **compartecipe** nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale**, esercitata da un professionista o da un **intermediario finanziario o bancario** attraverso l'elaborazione di modelli di evasione fiscale (l'originario comma 3 è stato modificato in **accoglimento della condizione di cui alla lettera l)** del parere reso dalle Commissioni riunite **II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati**), le pene stabilite per il Titolo II del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono aumentate della metà (comma 3).

Non si è, invece, ritenuto di accogliere la condizione di cui alla lettera c) del parere reso dalle Commissioni riunite **2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica** per i motivi di seguito esposti.

In relazione alla previsione di cui all'articolo 13-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 74 del 2000, viene rappresentato che la stessa "risulta in eccesso di delega nella parte in cui consente il superamento del massimo edittale di sei anni, previsto dal comma 1 dell'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014 (il che avverrebbe per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 8, 10 e 10-quater, comma 2, del decreto legislativo n. 74)".

Viene precisato che sul punto deve, infatti, ritenersi che la previsione di delega sia formulata in modo tale da imporre esplicitamente che la punibilità dei reati tributari considerati sia compresa fra un minimo di sei mesi ed un massimo di sei anni e che da ciò debba conseguire che il legislatore delegato non possa configurare nuove circostanze aggravanti - ad effetto ordinario ovvero speciale come nel caso in questione - che determinino un superamento dei predetti limiti edittali.



Al riguardo si osserva che l'ipotesi di aggravante ad effetto speciale di cui alla citata disposizione implica, così come anche in relazione alle circostanze comuni, come efficacemente osservato dalla dottrina e confermato dalla giurisprudenza (Cass pen. Sez. Unite, sent. 24 febbraio 2011, n. 20798), un giudizio che si articola in due momenti: nella prima fase il giudice procede alla quantificazione della pena "entro i limiti edittali" ai sensi dell'art. 133 c.p.; quindi, sulla pena determinata per il reato base, opera l'aumento connesso alla circostanza.

Dal punto di vista tecnico formale, le circostanze devono essere oggetto, come nel caso di specie, di una specifica previsione legislativa, in quanto accedono ad una fattispecie incriminatrice già costituita nei suoi elementi essenziali e comportano, rispetto ad essa, una variazione di pena in modo proporzionale (come nel caso di specie) o indipendente rispetto alla pena prevista per il reato base cui le circostanze accedono. Quale che sia il sistema di variazione, proporzionale o indipendente, le circostanze hanno, comunque, efficacia extraedittale, atteso che sono idonee a condurre la sanzione oltre i tetti di pena fissati dalla comminatoria edittale cui, nel caso di specie, fa riferimento l'articolo 8 della legge n. 23 del 2014.

Per i motivi sopra esposti, si ritiene che, ai fini della verifica della compatibilità con la legge delega, ("...Il Governo è delegato ... alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni..."), occorra tenere conto delle pene edittali previste per il reato semplice e non di quelle previste per il reato circostanziato.

Peraltro, se così non fosse, sia nella determinazione delle pene edittali minime che in quella delle pene massime, che rientrano sempre tra le pene in concreto irrogabili dal giudice, si potrebbe teorizzare che occorrerebbe tenere conto anche della possibilità di una eventuale diminuzione o maggiorazione della pena base per l'applicazione, a seguito del cd. giudizio di bilanciamento, delle eventuali attenuanti e delle aggravanti comuni e generiche.

Non appare, inoltre, condivisibile l'osservazione di cui alla lettera l), primo periodo, del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a e 6^a del Senato della Repubblica in quanto incoerente con la necessità che il debito sia estinto mediante integrale pagamento delle somme dovute.

Non si è ritenuto, altresì, di aderire all'osservazione di cui alla lettera n) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a e 6^a del Senato della Repubblica in quanto in contrasto con le finalità di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario), come modificato dall'art. 11 del presente decreto.

Dando attuazione al criterio direttivo di cui all'ultima parte dell'articolo 8, comma 1, della legge delega, l'articolo 13 prevede - tramite l'inserimento di un nuovo articolo 18-bis nel decreto legislativo n. 74 del 2000 - che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

Vengono fatte espressamente salve le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e



dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, in materia di affluenza al «Fondo unico giustizia» delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.

L'articolo 14 del decreto provvede alle ulteriori abrogazioni espresse.

Oltre al comma 143 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007, in tema di confisca – trasfuso, come detto, nel nuovo articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 –, viene abrogato l'articolo 7 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 174, recante disposizioni in materia di «Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio».

Dette disposizioni – riferite specificamente ai delitti in dichiarazione di cui agli articoli 3 e 4 e qualificate dalla relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000 come «regole di esclusione, con presunzione *iuris et de iure*, del dolo di evasione» – miravano ad attenuare gli effetti dell'attribuzione di rilievo penale ad operazioni contabili a carattere *lato sensu* valutativo, costituente una delle principali novità della riforma penale tributaria del 2000. A tali fini, si prevedeva che la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza non desse luogo a fatto punibile quando fosse espressione di metodi costanti di impostazione contabile; si negava rilievo all'inosservanza delle regole extrapenali che presiedono alle rilevazioni e alle stime, allorché i criteri concretamente applicati fossero stati comunque indicati in bilancio; si introduceva, infine, una «franchigia penale» per le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differissero in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.

La nuova disciplina della dichiarazione infedele prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali e il comma 1-ter dell'articolo 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di «Valutazioni», rende in ogni caso, non punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette; inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la configurazione del reato di dichiarazione infedele.

In sostanza, il legislatore ha voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in *rerum natura*.

Per una diversa ragione, si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo), le suddette regole «di garanzia» siano prive di adeguata giustificazione. La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti.

Viene abrogato, infine, l'articolo 16 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che sancisce la non punibilità, ai sensi del medesimo decreto, di chi si sia uniformato al parere del Comitato



consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Come si evidenzia nella relazione al decreto, lo scopo della norma era semplicemente quello di introdurre una scusante correlata ad un caso "codificato" di ignoranza inevitabile della legge penale (articolo 5 del codice penale, come "manipolato" dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988), stante il naturale "affidamento" del contribuente nell'avviso espresso da un organo tecnico particolarmente qualificato. Di fatto, tuttavia, proprio dalla previsione normativa in questione la giurisprudenza di legittimità ha tratto, *a contrario sensu*, uno dei principali argomenti per sostenere la rilevanza penalistica dell'elusione fiscale. Una volta esclusa in modo espresso quest'ultima, secondo quanto disposto dal comma 13 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, introdotto dall'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, la previsione normativa in questione resta priva di significato.

Relativamente alle osservazioni di cui alle lettere o) e p) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica, trattasi di ulteriori modifiche al decreto legislativo n. 74 del 2000, non attinenti a quelle già introdotte con il presente decreto che, al momento, non possono essere prese in considerazione.

TITOLO II

Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario

Il **Capo I - Sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi** - dà attuazione all'articolo 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014, di revisione del sistema sanzionatorio.

In particolare, con l'articolo 15, comma 1, vengono apportate modifiche al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Un intervento comune all'intero corpo normativo consiste, innanzitutto nella conversione dell'ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in lire, in euro nonché in una generale attualizzazione delle stesse e di quelle di nuova introduzione.

Non si è ritenuto di accogliere la condizione di cui alla lettera d) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato della Repubblica in quanto la graduazione delle sanzioni amministrative tributarie nel senso indicato dalla Commissione - in ragione della maggiore insidiosità delle stesse, anche alla luce, ove possibile, dell'elemento soggettivo alle stesse riferibile - risulta sostanzialmente già attuata con le modifiche proposte dall'articolo 15 dello schema di decreto legislativo.

Ciò emerge, in particolare, nella nuova disciplina della dichiarazione infedele - ai fini delle imposte dirette, dell'Iva, nonché del sostituto d'imposta - che dispone i) l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente, ovvero l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente; ii) sanzioni analoghe a quelle attuali per le ipotesi di evasione "ordinaria" (caratterizzate dall'elemento della colpevolezza e non costruite attraverso condotte di particolare insidiosità per l'amministrazione); iii) una riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in



cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato, ovvero l'infedeltà della dichiarazione derivi da errori sull'imputazione dei costi per competenza temporale di elementi positivi o negativi di reddito; iv) che distingue, all'interno delle ipotesi ordinarie di infedeltà, specifici casi, non connotati dalla frode, ritenuti meritevoli di una risposta sanzionatoria più lieve (quali le ipotesi di scarso o inesistente danno erariale, le ipotesi di errori contabili).

Non si è ritenuta inoltre accoglibile l'osservazione di cui al punto 1) del parere reso dalle Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati, in quanto rientra nelle valutazioni di politica sanzionatoria e comporta comunque maggiori oneri.

Comma 1, lettera a)

In particolare, il comma 1, lett. a), sostituisce l'articolo 1 del D.lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni in materia di dichiarazione delle imposte sui redditi, introducendovi, tra le altre, la disciplina sanzionatoria delle violazioni in materia di IRAP, prima contenuta dell'articolo 32 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Il nuovo comma 1 dell'articolo 1 contiene una peculiare disciplina per la violazione di omessa presentazione della dichiarazione, poiché la sanzione viene proporzionata all'eventuale ritardo nell'adempimento. In particolare, se la dichiarazione omessa è presentata dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la sanzione base (dal 120 al 240 per cento, con un minimo di euro 250) è ridotta della metà. Ciò purché non abbia avuto inizio nessuna attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Pertanto, nella fattispecie considerata, si applica la sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da un minimo di euro 150 ad un massimo di euro 500. Se la dichiarazione è presentata oltre il suddetto termine, trova applicazione la sanzione in misura piena. Tale sanzione è dovuta in misura fissa, da euro 250 a euro 1.000, se non sono dovute imposte. Tale riduzione sanzionatoria è volta a distinguere, in un'ottica di maggiore proporzionalità, la condotta di chi omette tout court la dichiarazione da quella di chi la presenta tardivamente oltre i novanta giorni, prima che sia intervenuta un'attività di controllo relativa all'annualità da parte dell'Amministrazione.

Nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 1 è stata modificata la disciplina per la violazione di infedele dichiarazione, attraverso una graduazione della sanzione base, secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare:

- al comma 2, è stato inserito il riferimento al valore della produzione ai fini IRAP; inoltre è stato espressamente previsto che la sanzione, compresa tra il 90 e il 180 per cento, è commisurata alla maggiore imposta dovuta o alla differenza del credito utilizzato;
- al comma 3, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente. Tale aggravante segue la logica posta a base della delega, avente ad oggetto la necessità di punire gravemente le condotte che si siano caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti. Tale modifica è, inoltre, finalizzata a "raccogliere" e a colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate nel D.Lgs. n. 74 del 2000 non risultano più penalmente rilevanti. A tale fine, l'aggravante prevista per



la dichiarazione infedele ai fini dell'applicazione della sanzione amministrativa corrisponde, nella sostanza, alla fattispecie della frode rilevante penalmente;

- al comma 4, viene prevista una riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato. Tale soglia percentuale è individuata calcolando il rapporto tra l'ammontare complessivo del quantum dichiarato e quello del quantum accertato. La riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente e di superamento della soglia di euro 30.000. La previsione di tale tetto in misura fissa rappresenta un correttivo volto a scongiurare l'introduzione di una "franchigia di evasione" proporzionale all'ammontare dichiarato, inevitabilmente più alta per i soggetti di grandi dimensioni. Un'ulteriore ipotesi di riduzione, che rimane alternativa a quella sopra richiamata, è prevista per la specifica fattispecie di errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito. Per beneficiare di tale riduzione è, però, necessario che il componente positivo sia stato erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'erario, la sanzione è applicata in misura fissa per un ammontare pari ad euro 250. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita, così riducendo la perdita di periodo. Va da sé che, laddove tale elemento positivo, nell'annualità di corretta imputazione, determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente danno erariale, con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta. Entrambe le ipotesi di riduzione non si applicano in caso di condotte fraudolente.

Nel comma 7 è stata ricondotta una specifica ipotesi di omessa o infedele indicazione del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca, prima disciplinata all'articolo 3, comma 5, del d.lgs. n. 23 del 2011, che prevede il raddoppio delle rispettive sanzioni base. Si ricorda che l'inasprimento sanzionatorio trova giustificazione nella circostanza che la cedolare secca costituisce un regime impositivo opzionale, alternativo rispetto a quello ordinario, utilizzabile al fine di contenere il prelievo fiscale.

In un'ottica di maggiore proporzionalità e di rimozione delle sanzioni improprie dal sistema sanzionatorio, sono state eliminate le aggravanti previste nei commi 2-bis e 2-bis 1 per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Comma 1, lettera b)

Il comma 1, lett. b), modifica l'articolo 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.

Alcune delle novità introdotte nelle disposizioni sono analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Anche per tali fattispecie si è intervenuto, quindi, sul quantum della sanzione, introducendo un principio di proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, prevedendosi una sanzione più lieve nel caso di tardività



contenuta nell'effettuazione dell'adempimento, semprechè non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal sostituto che realizzi la violazione mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Nel comma 4-bis dell'articolo 2 viene estesa ai sostituti d'imposta la definizione di base di commisurazione della sanzione già prevista con riferimento alla dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi. In particolare, si precisa che per ritenute non versate si intende la differenza tra l'ammontare delle ritenute accertate e quelle liquidabili in base alla dichiarazione, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale intervento è volto ad evitare che la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione nei confronti dei sostituti possa eventualmente comprendere anche le maggiori imposte liquidabili ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, relativamente alle quali resta applicabile la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Per ragioni di coerenza con la disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 2 prevede, anche per i sostituti d'imposta, l'esclusione dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR. **In particolare, se l'errore consiste nell'applicazione delle ritenute convenzionali in misura inferiore rispetto a quelle che si sarebbero dovute applicare per effetto della rettifica del valore normale, la sanzione per infedele dichiarazione non si applica se il sostituto presenta all'Amministrazione finanziaria il Masterfile e la documentazione nazionale richiesti ai fini del *transfer pricing*.**

Comma 1, lett. c)

La disposizione modifica le misure sanzionatorie presenti nell'articolo 3 del d.lgs. n. 471 del 1997 - che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa in caso di omessa denuncia, nel termine previsto per legge, delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni - convertendo in euro (da euro 250 a euro 2.000) la sanzione prima prevista da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

Comma 1, lett. d)

Viene abrogato l'articolo 4 del D.Lgs. n. 471 del 1997, originariamente inserito per disciplinare, in via transitoria, il regime sanzionatorio delle dichiarazioni incomplete previste dall'articolo 46, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo abrogato a decorrere dal 1° aprile 1998).

Comma 1, lett. e)

Viene modificato l'articolo 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni riguardanti la dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Alcune delle novità introdotte nella disposizioni sono analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.



Pertanto, anche per tali fattispecie si è intervenuto sul *quantum* della sanzione, introducendo una maggiore proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, prevedendosi una sanzione più lieve nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento sempreché non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'articolo 1 e nell'articolo 2, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal contribuente, nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

Anche nel comma 4-quater dell'articolo 5 viene definito il concetto di imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione per infedeltà, intendendosi per tale la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in sede di accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione, ai sensi dell'articolo 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò al fine di evitare che la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione ai fini IVA possa comprendere anche la maggiore imposta liquidabile mediante controllo automatizzato, relativamente alla quale è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Analogamente alla fattispecie sanzionatoria dell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, risultano eliminate le aggravanti previste nei commi 4-bis e 4-ter per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Nel comma 5 dell'articolo 5 è stata riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in difformità rispetto al contenuto della dichiarazione, in linea con le diverse modalità con cui viene effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile. Quando la richiesta di rimborso IVA era presentata direttamente al concessionario della riscossione - indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione o da quanto in essa esposto - la mera richiesta del rimborso in assenza dei presupposti veniva colpita con una sanzione particolarmente grave, dal cento al duecento per cento dell'ammontare della somma non spettante. Con la modifica al meccanismo di richiesta dei rimborsi IVA - attualmente effettuata in sede dichiarativa, in cui è possibile l'immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione - venuta meno la necessità del presidio sanzionatorio così grave, è stata introdotta una specifica sanzione proporzionale, pari al 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1973. Sebbene non si proceda al recupero del rimborso erogato - laddove l'eccedenza sia maturata - rimane fermo il recupero degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1976, n. 633, dal giorno successivo alla data di erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo in sede di erogazione del rimborso.

Nel comma 6 dell'articolo 5 sono stati compiuti due interventi di adeguamento:

- il primo attraverso l'inserimento, nel primo periodo, del richiamo all'articolo 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972;
- il secondo, consistente in un adeguamento della disciplina già introdotta dal D.Lgs. n. 42 del 2015 - c.d. mini sportello unico (MOSS) - attraverso il richiamo alle comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, comma 4, del decreto del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di consentire l'applicazione della sanzione per mancata presentazione di una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, oltre che alla richiesta di registrazione MOSS, anche alla incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni.



Comma 1, lett. f)

Il comma 1, lett. f), effettua diversi interventi puntuali nell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 recante la disciplina sanzionatoria relativa all'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA, anche intracomunitaria.

Al comma 1 dell'articolo 6 – che disciplina le ipotesi di violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione (di fatture o corrispettivi) relative ad operazioni imponibili – è stata prevista:

- una riduzione della sanzione base, fissata tra il 90 e il 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio;
- un'ulteriore ipotesi di riduzione della sanzione – che rimane alternativa a quella base – da euro 250 a euro 2.000, quando la ritardata registrazione/certificazione non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo. Conseguentemente sono apportati i corrispondenti adeguamenti ai riferimenti contenuti nel successivo comma 4.

Al comma 6 dell'articolo 6, che disciplina il caso di indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, in coerenza con la generale rimodulazione delle sanzioni relative all'IVA è stata prevista la riduzione della sanzione, precedentemente corrispondente alla detrazione indebitamente operata, al 90 % dell'imposta detratta.

Nel comma 8, relativo all'obbligo di regolarizzazione della fattura da parte del cessionario o del committente la misura minima della sanzione viene portata ad euro 250.

I commi da 9-bis a 9-bis3 riformulano, innovandola, la disciplina sanzionatoria del reverse charge. Attraverso l'introduzione di tali disposizioni, che introducono una disciplina articolata e improntata a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione, si dà accoglimento all'osservazione di cui alla lettera v) contenuta nel parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica.

In particolare, il comma 9-bis – il cui ambito di applicazione, prima limitato alle sole ipotesi di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 633 del 1972, viene esteso anche alle altre forme di inversione contabile contemplate dalla disciplina IVA (agricoltura e operazioni intracomunitarie) – distingue:

- l'ipotesi in cui il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta ma il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. In tal caso, se la fattura ricevuta non è stata totalmente occultata, ma risulta, comunque, dalla contabilità ai fini delle imposte dirette, si applica una sanzione in misura fissa, compresa tra euro 500 e euro 20.000. Viceversa, qualora manchi l'annotazione nelle scritture di cui agli articoli 13 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973, la sanzione è applicata in misura proporzionale (dal 5 al 10 per cento) ed è commisurata all'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.
- l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provvede a regolarizzare, entro trenta giorni, l'omissione. Anche in tal caso si applicano la sanzione proporzionale (dal 5 al 10



per cento), commisurata all'imponibile, con un minimo di 1.000 euro, la sanzione per indebita detrazione e quella per infedele dichiarazione.

Il comma 9-bis1 detta le eccezioni alla regola generale fissata nel precedente comma 9-bis. Viene, infatti, prevista l'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta, con applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 euro) per l'ipotesi di operazioni in cui, in linea generale, l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge. La disposizione precisa che la sanzione si applica al cessionario/committente - che è il vero debitore dell'imposta - con solidarietà del cedente/prestatore. E', comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente. Viene, inoltre, prevista una sanzione più grave in capo al cessionario/committente quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti. In tal caso la sanzione applicabile è quella base (dal 90 al 180 per cento).

Il comma 9-bis2 prevede l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione. Anche in tale ipotesi, è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore (vero debitore dell'imposta). Viene, infine prevista una sanzione più grave in capo al cedente/prestatore - per i casi in cui l'applicazione dell'imposta in reverse charge in luogo del regime ordinario è determinata da intenti fraudolenti. In tal caso la sanzione si applica nella misura base dal 90 al 180 per cento.

Infine, nel comma 9-bis3 viene disciplinata l'ipotesi di errata applicazione del reverse charge ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. In tale evenienza nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali. È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 546 del 1992. La medesima procedura si applica anche per le operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri, salvo in questo caso l'applicazione della sanzione dal 5 al 10 per cento dell'imponibile.

Con riguardo alla condizione di cui alla lettera e), punti I, II, e III, del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica si rappresenta quanto segue.

Punto I

Si osserva, in via preliminare, che l'articolo 6 è stato oggetto di diversi interventi, tra i quali la riduzione della sanzione proporzionale di cui al comma 1 (dal cento/duecento per cento al novanta/centoottanta per cento), e la previsione di una sanzione in misura fissa in caso di mancanza di danno per l'erario, mentre attualmente la violazione è colpita a prescindere, anche se la stessa non si è riverberata sulla corretta liquidazione del tributo.

Inoltre, la proposta di prevedere l'applicazione delle sanzioni in caso di violazione degli obblighi documentali Iva solo in caso di accertamenti notificati prima della presentazione



della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, non tiene conto della natura del tributo e della necessità di garantire un presidio sanzionatorio agli adempimenti formali ad esso relativi (certificazione dei corrispettivi, registrazione, liquidazione del tributo), fondamentali per il corretto funzionamento dello stesso. Ove la stessa fosse accolta, una volta presentata la dichiarazione IVA annuale, le violazioni prodromiche non sarebbero più contestabili, ma sarebbero difatti assorbite dalla contestazione dell'infedele dichiarazione che ne consegue, e ciò comporterebbe il venir meno di un deterrente alla violazione.

Va, peraltro, evidenziato che, in presenza di violazioni relative agli obblighi prodromici di documentazione e registrazione e di violazioni per infedele dichiarazione, trova ordinariamente applicazione l'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997 che disciplina il concorso di violazioni.

La condizione di cui al punto I non si ritiene, pertanto, accoglibile.

Punto II

Occorre rammentare che secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati Membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, ma sono tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità. La Corte di Giustizia rinvia al giudice nazionale il compito di verificare se l'importo della sanzione non eccede quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione.

Tutto ciò premesso, si osserva che, come già precisato nelle osservazioni alla lettera d), le modifiche apportate dall'articolo 15 dello schema di decreto legislativo n. 183 al decreto legislativo n. 471 del 1997 rispondono alle sopra citate esigenze di carattere generale evidenziate dalla Corte di Giustizia.

Punto III

La richiesta delle Commissioni di un intervento sulle sanzioni applicabili per violazione in tema di reverse charge trova accoglimento nelle modifiche inserite all'articolo 15, comma 1, lett. f), del presente decreto, nonché all'art. 31 anche in accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera v) del citato parere del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica

Comma 1, lett. g)

Il comma 1, lett. g), modifica l'articolo 7 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che concerne le specifiche violazioni relative alle esportazioni.

In particolare, nella nuova formulazione della disposizione risulta attenuata la sanzione prevista per il fornitore dell'esportatore abituale di cui al comma 5 – che da proporzionale viene stabilita in misura fissa da un minimo ad un massimo (da euro 250 a euro 2.000), al fine di armonizzarla con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 175 del 2014. Dal 1° gennaio 2015, infatti, il fornitore non è più tenuto a comunicare le lettere d'intento ricevute dell'esportatore abituale, dovendo verificare



l'avvenuta trasmissione delle stesse all'Agenzia delle Entrate, prima di effettuare la relativa operazione.

Non si è ritenuto accoglibile l'osservazione di cui alla lett. z) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica in quanto si tratta, comunque, della violazione di un adempimento in capo al fornitore. Pertanto, si ritiene che la previsione di una sanzione in misura fissa, in luogo della precedente sanzione proporzionale, come già prevista dal decreto in commento, sia proporzionata alla tipologia di violazione.

Peraltro, si osserva che la sanzione torna applicabile solo nell'ipotesi in cui il fornitore non abbia verificato il corretto invio da parte dell'esportatore abituale della dichiarazione d'intento e che quest'ultimo abbia effettivamente omesso l'adempimento. In tal caso alla omessa verifica consegue una violazione sostanziale – emissione di una fattura senza addebito d'imposta – che resta sanzionata in capo all'emittente con una sanzione in misura fissa.

Comma 1, lett. h)

Il comma 1, lett. h), modifica ed aggiorna l'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni. In particolare:

- vengono disciplinate unitariamente le sanzioni per le imposte dirette e l'IRAP;
- viene aggiornato il riferimento al soggetto attualmente preposto all'approvazione dei modelli dichiarativi (Direttore dell'Agenzia e non più il Ministero delle Finanze);
- viene eliminato il riferimento all'obbligo di allegare i documenti alla dichiarazione;
- viene aggiornato il riferimento agli elementi relativi alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, ora contenuto all'articolo 4 del D.P.R. n. 322 del 1998.

Inoltre, il nuovo comma 3-**quinquies** dell'articolo 8 individua, nel contesto delle disposizioni volte a punire le eventuali omissioni o incompletezze dei dati della dichiarazione, una sanzione fissa applicabile nei casi in cui il contribuente non abbia provveduto a effettuare le segnalazioni richieste da:

- l'articolo 113, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (in relazione alle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari);
- l'articolo 124, comma 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 in ordine alla continuazione del consolidato nazionale;
- l'articolo 132, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 relativo al consolidato mondiale;
- l'articolo 30, comma 4 quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 per le società di comodo;
- l'articolo 1, comma 8 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in tema di Aiuto per la crescita economica.



Le ipotesi menzionate, infatti, sono oggetto di modifica da parte dello schema di decreto delegato in materia di interpello, nel cui contesto la presentazione dell'istanza di interpello - fino ad oggi obbligatoria - è stata resa facoltativa ed è stata sostituita - in omaggio all'esigenza di monitoraggio da parte dell'amministrazione sulle predette situazioni - dalla introduzione di un obbligo di segnalazione. **In accoglimento della osservazione di cui alla lett. bb) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica il comma 3-ter è rinumerato in 3-quinquies, atteso che il decreto delegato recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese in corso di pubblicazione sulla G.U. ha inserito nell'articolo in argomento i commi 3-ter e 3-quater.**

Comma 1, lett. i)

Il comma 1, lett. i) modifica l'articolo 9 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni degli obblighi concernenti la contabilità in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, prevedendo l'applicazione di un'unica sanzione per entrambi i settori impositivi e per le diverse infrazioni configurabili.

In particolare:

- al comma 4 dell'articolo 9, la disposizione è stata aggiornata nelle parti in cui rinviava a istituti ormai abrogati (semplificazioni per i contribuenti minori, per le imprese ed i lavoratori autonomi di minori dimensioni e per i contribuenti cosiddetti "minimi");
- al comma 5 dell'articolo 9, la disciplina sanzionatoria della sottoscrizione della dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali, è stata aggiornata con i vigenti riferimenti normativi, contenuti nell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Comma 1, lett. l)

Il comma 1, lett. l) modifica l'articolo 10 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni da parte degli operatori finanziari degli obblighi scaturenti da richieste operate nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'IVA nonché le violazioni degli obblighi di comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari. Salva la conversione dei valori in euro, la disposizione non è stata oggetto di modifica sostanziale.

Comma 1, lett. m)

Il comma 1, lett. m) modifica l'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997, contenente norme sanzionatorie volte a colpire le residue fattispecie di infrazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto.

In accoglimento della osservazione di cui alla lett. aa) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica e dell'osservazione punto n. 2 del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati, è



stata soppresso il comma 7-bis di nuova introduzione, che prevedeva l'applicazione di una sanzione espressa, dal 10 al 50 per la mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti e delle operazioni di cui all'articolo 32, primo comma n. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Conseguentemente è stata altresì soppresso l'intervento di modifica dell'art. 32, comma 1, n. 2) del d.P.R. 600/1973, contenuto nell'originario art. 31, comma 3, del decreto.

Al comma 7-bis di nuova introduzione viene introdotta una nuova disciplina in materia di tardiva presentazione delle garanzie richieste nell'ambito delle compensazioni dell'Iva di gruppo sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Viene, in particolare, previsto che se la garanzia è presentata entro il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, la violazione ha natura formale ed è applicata la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000. Per le garanzie presentate con ritardo superiore trova applicazione l'articolo 13, comma 6 del d.lgs n. 471 del 1997.

Infine, al comma 7-ter di nuova introduzione si prevede la sanzione per la mancata presentazione dell'interpello nei casi in cui questo sia oggetto di un obbligo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, come modificato da parte del decreto legislativo in tema di interpello. Come noto, infatti, in presenza di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, il contribuente - ove intenda disapplicarle - deve attivare l'interpello al fine di fornire la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Questa forma di interpello, a differenza delle altre ed in ragione della natura e delle caratteristiche delle norme che ne costituiscono oggetto, non rappresenta una mera facoltà ma un obbligo per il contribuente che voglia disapplicare la disposizione. A garanzia della effettività di detto obbligo, il legislatore ha introdotto una sanzione in misura fissa - di importo pari a quella prevista dal nuovo comma 3-quinquies dell'articolo 8 - che, tuttavia, viene applicata in misura doppia qualora - oltre al disvalore costituito dalla mancata *disclosure* del contribuente - venga disconosciuta la legittimità della disapplicazione a cui il contribuente ha provveduto autonomamente.

Comma 1, lett. n)

Il comma 1, lett. n) modifica l'articolo 12 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e IVA, convertendo in euro i valori ivi indicati in relazione ai quali viene irrogata la sanzione accessoria.

Comma 1, lett. o)

Il comma 1, lett. o) sostituisce l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni degli obblighi di versamento dei tributi, modificandone altresì la rubrica in "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione".

In un'ottica di maggiore proporzionalità della sanzione, il legislatore è intervenuto, in primo luogo, sul quantum della sanzione, prevedendo un meccanismo di maggiore riduzione sanzionatoria per i versamenti effettuati con lieve ritardo.



In particolare, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione del trenta per cento è ridotta alla metà. Pertanto, salva l'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione base su cui commisurare la riduzione – pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo – è quella ridotta del 15%.

L'articolo 13 è stato, inoltre, riformulato inserendo una disciplina specifica per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante. In tal caso è espressamente prevista l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato, salva l'applicazione di disposizioni speciali. Analogamente a quanto già rappresentato con riferimento all'articolo 5 in relazione alla richiesta di rimborso Iva dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti, anche nelle ipotesi in cui non si proceda al recupero del credito utilizzato, rimane fermo il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute.

Nella disposizione è stata, inoltre, inserita la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente – prima contenuta nel DL 185 del 2008 - che la medesima disposizione definisce come il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

In caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, è applicata esclusivamente la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito. E' venuta meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a euro 50.000, nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200 per cento della misura del credito compensato.

Infine, il novellato articolo 13 introduce la disciplina sanzionatoria della garanzia IVA di gruppo presentata oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, prevedendo la sanzione del 30 per cento dell'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo articolo 73, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Prima dell'intervento normativo, attraverso cui è stata introdotta una sanzione ad hoc per la fattispecie, la mancata presentazione della garanzia prescritta entro il termine era sanzionata, in applicazione delle regole sanzionatorie generali, con la sanzione prevista per l'omesso versamento.

Non si è ritenuto di aderire alla osservazione di cui alla lett. cc) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a e 6^a del Senato della Repubblica per i motivi di seguito esposti.

Con riferimento alla definizione di credito inesistente, si osserva che la qualificazione dello stesso come quello mancante del presupposto costitutivo consente, tra le altre, di tenere conto della molteplicità dei crediti agevolativi presenti in ambito fiscale (che, pur non originando da un'obbligazione tributaria sono utilizzati in ambito fiscale per il versamento delle imposte) e delle molteplici configurazioni di tali crediti operati dalle leggi istitutive. Tale definizione, in particolare, evita che possa essere irrogata al contribuente una sanzione particolarmente



grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere adempimenti formali relativi alla esposizione o utilizzazione del credito (a meno che tali adempimenti non siano considerati costitutivi dalle stesse norme di riferimento).

Inoltre, il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità.

Comma 1, lett. p)

Il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento. **In virtù dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate (accoglimento osservazione, lettera q) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica).**

Comma 1, lett. q)

Il comma 1, lett. q) modifica l'articolo 15 che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata. In particolare, si riconduce, nel corpo del D.Lgs. n. 471 del 1997, la sanzione per l'omessa presentazione dell'F24 a zero, attualmente prevista dall'articolo 19, comma 4, del D.Lgs. n. 241 del 1997 che viene, conseguentemente, abrogato nel Capo IV.

Al Capo II vengono introdotte, con l'art. 16, modifiche al D.Lgs. n. 472 del 1997, recante la disciplina generale delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Comma 1, lett. a)

Il comma 1, lett. a), dell'articolo 16 modifica l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 472 del 1997 che prevede un meccanismo di adeguamento triennale delle misure delle sanzioni eliminando, al comma 4, il riferimento al Ministro del Tesoro ed aggiornando il riferimento al Ministro dell'Economia e delle finanze.



Comma 1, lett. b)

Il comma 1, lett. b), abroga l'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo alla disciplina della responsabilità dell'autore materiale della violazione.

Il contenuto di detto comma – per ragioni di ordine sistematico – viene trasfuso nel successivo articolo 11, che regola la responsabilità per le violazioni commesse nell'interesse di società, associazioni o enti aventi o meno personalità giuridica.

Comma 1, lett. c)

Il comma 1, lett. c) modifica l'art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione.

In primo luogo, al comma 3, dell'articolo 7, è eliminata la discrezionalità nell'applicazione della recidiva (specifica infratriennale). Si prevede, infatti, che la sanzione debba essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole.

Tale automatismo non opera, tuttavia, quando l'applicazione della recidiva determinerebbe la manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione (fattispecie disciplinata dal comma 4, di cui il comma 3 fa salvi gli effetti).

Inoltre, tra le violazioni che risultano non rilevanti ai fini della recidiva sono aggiunte, oltre a quelle definite ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, anche quelle definite a seguito di mediazione e conciliazione tributaria.

Peraltro, al comma 4, dell'articolo 7, viene eliminata la natura eccezionale della circostanza attenuante in base alla quale la sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo se ricorrono circostanze che rendano manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. In altri termini, con la nuova dizione legislativa, l'attenuante assume carattere generale e non più eccezionale.

In parziale accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera s) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica è stata prevista una norma generale di chiusura all'interno dell'articolo 7 del dlgs n. 472 del 1997 (recante i "criteri di determinazione della sanzione"), che preveda, per tutti i casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore, che nel caso di presentazione di dichiarazioni e denunce con un ritardo non superiore a 30 giorni dal termine ordinario di scadenza, la sanzione prevista per l'omissione è ridotta alla metà.

Comma 1, lett. d)

Il comma 1, lett. d), modifica l'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo alla disciplina dei responsabili della sanzione amministrativa.



Per mere esigenze di coordinamento con disposizioni inerenti la responsabilità in materia di sanzioni tributarie, si è ritenuto opportuno modificare il predetto articolo 11 integrandolo con le previsioni di cui all'articolo 5, comma 2, del medesimo decreto legislativo.

Comma 1, lett. e)

Il comma 1, lett. e), modifica l'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997 concernente il "concorso di violazioni e continuazione".

In particolare, si modifica il comma 8, estendendo la previsione secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta anche nell'ipotesi di mediazione e conciliazione giudiziale.

La disposizione, ante modifica, prevedeva, infatti, l'applicazione della richiamata disciplina alle sole ipotesi di accertamento con adesione. La conciliazione giudiziale, invece, era disciplinata al secondo periodo, in cui si disponeva che "la sanzione conseguente [...] alla conciliazione giudiziale [...] non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni". L'applicazione della disciplina contemplata nel citato comma 8 comportava, a determinate condizioni, effetti sostanzialmente favorevoli per il contribuente che concludeva la conciliazione giudiziale che avrebbe potuto ottenere, a parità d'imposta definita, una maggiore riduzione della sanzione rispetto a quella conseguita in sede di accertamento con adesione, per effetto del diverso meccanismo del cumulo giuridico applicabile ai due istituti.

Con la previsione che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta anche nell'ipotesi di mediazione (per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro) e conciliazione giudiziale si superano, quindi, quindi i possibili effetti distorsivi, che potrebbero indurre il contribuente a concludere con esito negativo il procedimento di accertamento con adesione, allo scopo di definire successivamente il medesimo atto in conciliazione.

Comma 1, lett. f)

Il comma 1, lett. f), interviene sull'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante l'istituto del ravvedimento operoso.

In particolare, si modifica la lettera a-bis), prevedendo che la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata trovi applicazione se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in sede di dichiarativa avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Si modifica, altresì, il comma 1-bis del medesimo articolo 13, prevedendo espressamente che anche la lettera b-quater (riduzione ad un quinto del minimo della sanzione) si applichi ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Comma 1, lett. g)



Il comma 1, lett. g), modifica l'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997 che disciplina la materia della responsabilità dipendente da cessione di azienda o di un ramo di azienda.

In particolare:

- si introduce, al comma 5-bis, dell'articolo 14, una causa di disapplicazione della norma quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;

- si estende, al comma 5-ter, dell'articolo 14, l'applicazione della disciplina dettata dalla norma, in quanto compatibile, anche con riferimento alla fattispecie di conferimento di azienda. **In recepimento dell'osservazione di cui alla lettera dd) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica è stata esteso l'ambito di applicazione della disposizione in commento anche a tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda.**

Comma 1, lett. h)

Il comma 1, lett. h), modifica l'art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997, che disciplina l'istituto della sospensione dei rimborsi e la compensazione.

Al comma 1, dell'articolo 23, sono state introdotte ulteriori ipotesi di sospensione del pagamento, quali la consegna del processo verbale di constatazione o il provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi ancorché non definitivi. Per effetto della novella, la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

Non si ritiene accoglibile la condizione di cui alla lettera g) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato della Repubblica volta all'eliminazione delle disposizioni non pertinenti, come ad esempio gli art. 16, comma 1, lett. h) e 26 dello schema di decreto per i motivi di seguito esposti.

La modifica proposta nell'articolo 16, comma 1, lettera h), dello schema di decreto legislativo, interviene sulla disciplina della sospensione dei rimborsi, contenuta nel comma 1 dell'articolo 23 del decreto legislativo n. 472 del 1997), al fine di prevedere la sospensione dei rimborsi, oltre che nell'ipotesi in cui sia stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione (condizione già prevista, anche per gli atti non definitivi, dalla norma in vigore), anche in presenza di ogni altro provvedimento con il quale siano accertati maggiori tributi, ancorché non definitivo. Tale modifica è rivolta a includere anche le ipotesi di consegna di un processo verbale di constatazione o di accertamento non definitivo. Per effetto della novella, inoltre, la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto.

La disposizione, pur avendo natura più propriamente procedurale, appare idonea a risolvere alcune problematiche operative legate all'erogazione dei rimborsi in presenza di provvedimenti di irrogazione di sanzioni e, dunque, in linea con le finalità della disposizione dell'articolo 23 del dlgs n. 472 del 1997 e, più in generale, con le finalità della legge delega.

Analogamente, con riferimento all'articolo 26 dello schema di decreto legislativo, si osserva che la disposizione, introducendo una tempistica entro la quale i cancellieri devono procedere alla richiesta di registrazione, produce effetti sul trattamento sanzionatorio a questi riferibile, ponendosi, così, in linea con gli obiettivi della delega.



Con il **Capo III** vengono introdotte modifiche a specifiche disposizioni sanzionatorie, non contenute nei D.Lgs. nn. 471 e 472 del 1997.

Articolo 17 (Sanzione applicabile in caso di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili)

Il **comma 1** dispone la modifica dell'articolo 17, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevedendo espressamente che entro trenta giorni deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso. Inoltre viene previsto che chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1 della medesima disposizione, è sanzionato ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Contestualmente viene soppresso il comma 2, dell'articolo 17, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Il **comma 2** modifica l'articolo 3, comma 3, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, prevedendo che in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione in misura fissa pari ad euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

Articolo 18 (Modifiche in materia di sanzioni ai fini dell'imposta di registro)

L'articolo 18 introduce, nell'ambito dell'articolo 69, comma 1 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, una riduzione pari al cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione prevista per omessa registrazione qualora la richiesta di registrazione sia effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni, stabilendo comunque che l'importo minimo della sanzione ridotta sia pari ad euro 200.

Con la medesima disposizione sono ridotte al cinquanta per cento le misure minima e massima della sanzione prevista dall'articolo 72 del DPR n. 131 del 1986 per l'occultazione di corrispettivo.

Articolo 19 (Associazioni sportive dilettantistiche)

L'articolo 19 modifica l'art. 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 recante disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, si abroga la sanzione impropria della decadenza dalle relative agevolazioni in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti dettata per lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Articolo 20 (Modifica dell'atto di recupero)

L'art. 20 modifica l'art. 1, comma 421, della legge 311 del 2004, concernente la disciplina dell'atto di recupero motivato per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati. In particolare, si prevede l'utilizzabilità di tale strumento anche per la riscossione delle relative sanzioni ed interessi.



Articolo 21 (Violazioni in materia di certificazione unica)

L'art. 21 modifica l'art. 4, comma 6-quinquies del D.P.R. n. 322 del 1998, recante la disciplina sanzionatoria della certificazione unica.

In particolare, nel secondo periodo della disposizione viene inserito un tetto massimo, pari ad euro 50.000, per ciascun sostituto di imposta, quale limite per l'irrogazione della sanzione di euro 100, prevista per ogni certificazione omessa, tardiva o errata (sanzione, peraltro, non cumulabile per espressa previsione normativa).

Viene, inoltre, previsto che se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.

Articolo 22 (Violazioni degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale)

L'art. 22 mitiga la disciplina sanzionatoria prevista per gli enti e le casse aventi esclusivamente fine assistenziale, tenuti a comunicare in via telematica all'Anagrafe tributaria gli elenchi dei soggetti ai quali sono state rimborsate spese sanitarie per effetto dei contributi versati di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR. In particolare, per tali soggetti, l'art. 78, comma 26, della legge n. 413 del 1991 prevede che, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati, si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, senza possibilità di cumulo. Per effetto delle modifiche si inserisce un tetto massimo di euro 50.000 per soggetto terzo e viene previsto che se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta ad un terzo, con un massimo di euro 20.000.

Articolo 23 (Violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria)

L'art. 23 modifica l'art. 3, del D.Lgs. n. 175 del 2014 introducendo, al comma 5-bis, una specifica disciplina sanzionatoria per i soggetti tenuti a inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate nel 2015, ad esclusione di quelle già previste nel comma 2, ai fini della loro messa a disposizione dell'Agenzia delle entrate. Si tratta, in particolare di aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, farmacie, pubbliche e private, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri. Per tali soggetti si prevede che, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 3, del D.Lgs. n. 175 del 2014, si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.



Articolo 24 (Riduzione sanzionatoria in caso di rettifiche del CAF o del professionista)

Con la disposizione viene modificato l'articolo 39, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, recante la disciplina del visto ovvero dell'asscverazione infedele, al fine di coordinare tale disposizione con le nuove misure di riduzione sanzionatoria introdotte nell'istituto del ravvedimento operoso dalla legge di stabilità 2015, di cui all'articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

In particolare, l'articolo 39 dispone che "Se entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa il CAF o il professionista trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmette una comunicazione dei dati relativi alla rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, la somma dovuta è pari all'importo della sola sanzione".

A tale fine l'articolo 39 prevedeva espressamente la possibilità di applicare il ravvedimento operoso, nella "nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

Per effetto delle successive modifiche apportate all'istituto del ravvedimento e, in particolare, con l'introduzione della lettera a) bis, si è reso necessario un coordinamento della disposizione, al fine di consentire, anche per tale fattispecie, la nuova e più vantaggiosa riduzione sanzionatoria.

Articolo 25 (Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento)

Le disposizioni disciplinano le modalità di riconoscimento, nell'ambito dei procedimenti di accertamento e di adesione, di eventuali perdite da computare in diminuzione del maggior reddito imponibile accertato.

L'intervento normativo ha la finalità, da una parte, di fornire certezza agli uffici e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle perdite in accertamento mediante l'introduzione di uno specifico iter procedurale e, dall'altra, di garantire il rispetto della capacità contributiva.

Le modalità di scomputo delle perdite si fondano, con precipue peculiarità, sui principi sottesi alla disciplina del consolidato nazionale di cui all'articolo 40-bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevista per i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo e che resta vigente nei confronti di questi ultimi.

In particolare, viene previsto che l'ufficio computi in diminuzione, dal maggiore imponibile accertato, le perdite "di periodo", ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo.

Per quanto riguarda le "perdite pregresse", ovvero le perdite maturate in periodi d'imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che le stesse siano computate in diminuzione su richiesta del contribuente. Lo scomputo riguarda le perdite che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento, non maturate successivamente allo stesso periodo d'imposta e che, al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo in sede di accertamento, non siano state già utilizzate.

A tal fine il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento entro il termine di proposizione del ricorso.



La presentazione dell'istanza comporta la sospensione dell'atto per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio, in tale arco temporale, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente.

Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento.

Anche nell'ambito dei procedimenti di adesione, di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, fermo restando il computo in diminuzione delle perdite del periodo d'imposta oggetto di adesione, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Al fine di garantire che le perdite pregresse richieste e scomutate non restino nella disponibilità del contribuente, la norma dispone che, a seguito del computo in diminuzione di dette perdite in accertamento o in adesione, l'ufficio provveda a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata.

Analogamente, in conseguenza dello scomputo delle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento o di adesione, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

I contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente, sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento.

Le disposizioni entrano in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

Non si è ritenuto di aderire all'osservazione di cui alla lettera ee) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato della Repubblica per i motivi di seguito esposti.

Si osserva preliminarmente che tale sistema di scomputo delle perdite è già disciplinato nell'ambito del procedimento di accertamento e di adesione nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale. L'articolo 35 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2011, ha introdotto uno specifico procedimento accertativo del consolidato e, con esso, il regime dell'utilizzo delle perdite, introducendo l'articolo 40-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'articolo 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. In tale ambito, solo la consolidante è nella facoltà di scegliere se e quali perdite utilizzare in sede accertativa, mediante la presentazione di apposita istanza.

L'articolo 25 del decreto in commento, come esplicitato nella relazione illustrativa, si fonda, con precipue peculiarità, sui principi relativi al computo in diminuzione delle perdite contenuti nella disciplina del consolidato nazionale. La scelta operata dal legislatore tiene anche in considerazione l'opportunità di dettare regole uniformi per l'utilizzo delle perdite



pregresse con riferimento ai soggetti aderenti al consolidato e ai soggetti che non vi partecipano.

Inoltre, si ritiene che riconoscere la facoltà al contribuente di chiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse non utilizzate dai maggiori imponibili accertati, non sia in contraddizione con le regole desumibili dal sistema, che impediscono al contribuente di utilizzare le perdite in ambito dichiarativo.

Qualora, *di contro*, in ambito accertativo si prevedessero regole di scomputo automatico, e quindi obbligatorio, per le perdite pregresse, si introdurrebbero criteri di priorità nell'utilizzo delle stesse che non appaiono voluti dal legislatore. Ad ulteriore argomentazione, appare opportuno evidenziare che lo scomputo automatico previsto dal legislatore solo per le perdite di periodo, ha lo scopo di ripristinare il risultato di periodo che si sarebbe ottenuto se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio reddito (finalità che non è rinvenibile nel caso di utilizzo delle perdite pregresse al periodo l'imposta oggetto di rettifica) e che giustifica il loro scomputo prioritario rispetto alle perdite pregresse, il cui utilizzo, invece, deve essere lasciato alla piena facoltà del contribuente.

Tale facoltà deve riferirsi altresì alla tipologia di perdite da utilizzare, in base alla loro natura e ai limiti di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR. La disposizione, infatti, prevede che *"ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR"*.

Infine, si evidenzia che, anche tale aspetto sarà oggetto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dal medesimo decreto, ove saranno stabiliti i contenuti e le modalità per la presentazione dell'istanza di computo delle perdite e le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Articolo 26 (Ulteriori modifiche in materia di imposta di registro)

Con la disposizione di cui all'articolo 26, che prevede l'introduzione di un comma 1-bis, dopo il comma 1, dell'articolo 13, del DPR 26 aprile 1986, n. 131, si amplia il termine per la richiesta di registrazione dei decreti di trasferimento e degli atti ricevuti dai cancellieri, portandolo a 60 giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato.

Articolo 27 (Modifiche in materia di imposte ipotecaria e catastale)

Il comma 1 dell'articolo 27 modifica l'articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, ampliando il termine concesso ai cancellieri per richiedere la trascrizione, portandolo a 120 giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta.

Il comma 2 dello stesso articolo 27 modifica i commi 1 e 2 dell'articolo 9, del D.Lgs. n. 347 del 1990.

Al comma 1, dell'articolo 9, è prevista una riduzione del cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione stabilita per l'omessa richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie, qualora la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie siano effettuate entro trenta giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero dalla sua pubblicazione.



Al comma 2, dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 347 del 1990, oltre alla conversione in euro delle previsioni edittali già contemplate, è stata introdotta una riduzione del cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione prevista per l'omissione delle trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa, o non soggette ad imposta, o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, qualora le richieste siano effettuate con ritardo non superiore a trenta giorni.

Articolo 28 (Modifiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni)

Con l'articolo 28 sono apportate modifiche all'articolo 50 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, operando, preliminarmente, la conversione in euro delle previsioni edittali già contemplate per l'omissione della dichiarazione di successione. Allo stesso modo, è prevista una riduzione al cinquanta per cento delle misura minima e massima della trattamento sanzionatorio per omessa presentazione della dichiarazione, qualora la stessa sia presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Per tale ultima ipotesi, sono stabilite misure minime e massime pari ad euro 150 e 500, qualora non sia dovuta l'imposta di successione.

Articolo 29 (Modifiche in materia di imposta di bollo)

Con l'articolo 29 sono apportate modifiche agli articoli 24 e 25 del DPR 26 ottobre 1972, n. 642.

All'articolo 24, comma 1, del citato DPR n. 642 del 1972 sono convertite in euro le previsioni edittali già previste per l'inosservanza degli obblighi stabiliti all'articolo 19 del medesimo decreto.

All'articolo 25, comma 3, del citato DPR n. 642 del 1972 è introdotta una riduzione al cinquanta per cento delle misure minime e massime del trattamento sanzionatorio per omessa dichiarazione di conguaglio di cui all'articolo 15 del medesimo DPR, qualora la stessa dichiarazione sia presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Articolo 30 (Modifiche in materia di imposta sugli intrattenimenti)

Con l'articolo 30 sono apportate delle modifiche agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di sanzioni sull'imposta sugli intrattenimenti, prevedendo, tra l'altro, la riduzione delle misure previste in coerenza con la riduzione operata dal precedente articolo 15, comma 1, lettera f) n. 1. Al comma 1 dell'articolo 32 viene introdotta un'attenuante laddove la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo. Al comma 2 è introdotta una riduzione al cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione qualora le dichiarazioni siano presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Il comma 4 dell'articolo 33 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972 viene abrogato al fine di prevedere la non sanzionabilità dei destinatari del titolo di accesso o del documento di certificazione dei corrispettivi, così come accade per gli scontrini fiscali ordinari.

Non si è ritenuto di aderire alle osservazioni di cui alle lettere t) e u) del parere delle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica in quanto il sistema sanzionatorio in materia di dogane e accise è ampio e una sua revisione organica



potrà essere più adeguatamente valutata in sede di eventuale adozione di un decreto legislativo correttivo e integrativo ai sensi dell'art. 1, comma 8 della legge n. 23 del 2014.

Articolo 31 (modifiche in materia di fatture inesistenti)

Il nuovo articolo 31, in coordinamento con le modifiche operate alla disciplina sanzionatoria del reverse charge (art. 15, comma 1, lett. f), modifica il testo dell'articolo 21, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge.

Il Titolo III contiene disposizioni sulla decorrenza degli effetti, sulle abrogazioni e sulle disposizioni finanziarie del presente decreto.

In particolare, l'articolo 32 prevede che le disposizioni di cui al Titolo II del presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2017; in accoglimento della condizione di cui alla lett. m) del parere reso dalle Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei Deputati, della condizione di cui al parere della V Commissione Bilancio della Camera dei Deputati e dalla condizione di cui alla lett. a) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica è stata espunta la previsione, contenuta nel testo originario, che circoscriveva temporalmente (dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017) la vigenza delle disposizioni contenute nel provvedimento.

È stata conseguentemente modificato – sempre in accoglimento dei suddetti pareri - il comma 2 prevedendo che le abrogazioni ivi contenute decorrono dal 1° gennaio 2017.

In accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera r) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica è stata aggiornata la disposizione di cui all'articolo 34, comma 4, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (concernente una forma di ravvedimento speciale per gli intermediari tenuti all'applicazione di ritenute o imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria), eliminando il rinvio, ormai datato, alla normativa di cui al decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, che ormai non rappresenta più un corpus normativo unitario per la disciplina della tassazione dei redditi di natura finanziaria.

L'articolo 33 rileva gli oneri derivanti dal presente decreto.

In relazione alla condizione di cui al parere della V Commissione Bilancio della Camera dei Deputati è stato previsto, al comma 2, che il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze e l' Agenzia delle entrate effettuino il monitoraggio degli effetti finanziari in termini di minor gettito derivante dalla rimodulazione delle sanzioni previste dal presente decreto e, nel caso si verifichi o sia in procinto di verificarsi uno scostamento rispetto alle previsioni, il Ministro dell'economia e delle finanze valuta, in relazione all'entità dello stesso, la necessità di adottare un proprio decreto per provvedere alla rimodulazione degli importi delle sanzioni fino ad un massimo del 20 per cento, ovvero di presentare al Parlamento una apposita relazione in cui sono indicate le cause dello scostamento e gli interventi specifici da adottare per il mantenimento degli equilibri di finanza pubblica.



PARERE COMMISSIONI RIUNITE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE) DELLA CAMERA DEI DEPUTATI
TITOLO I
SANZIONI PENALI

Condizioni	Esito
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»;	ACCOLTA
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	NON ACCOLTA Una revisione della definizione di "operazioni simulate" nel senso auspicato dalle Commissioni parlamentari potrebbe comportare il rischio di attrazione delle fattispecie di abuso del diritto nella simulazione.
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 Pag. 14 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	ACCOLTA
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.	NON ACCOLTA L'induzione in errore dell'amministrazione finanziaria è coerente con la natura fraudolenta del mezzo adoperato.
e. all'articolo 3, comma 1, capoverso «ART. 3», comma 3, sopprimere le parole: da «o la sola indicazione» fino alla fine del comma.	NON ACCOLTA Non pienamente conforme al principio contenuto nella legge delega, secondo il quale deve essere dato rilievo a "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa (art. 8, comma 1, legge n. 23 del 2014), mentre nella specie trattasi di sola indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali, non accompagnata da elementi fraudolenti.

<p>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.</p> <p>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».</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>Trattasi di condotte rientranti in diverse e già previste ipotesi di reato (art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – e art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).</p> <p>ACCOLTA</p>
<p>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».</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>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».</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>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 cinquantamila 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;</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>La differenziazione delle soglie risulta più rispondente al principio di adeguatezza delle soglie di punibilità alla gravità della condotta sancito dall'art. 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014.</p>
<p>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</p>	<p>ACCOLTA</p>

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»	ACCOLTA
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 1o 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.	ACCOLTA
Osservazioni	Esito
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.	NON ACCOLTA Non si è ritenuto opportuno innalzare le pene previste dagli articoli 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 4 (Dichiarazione infedele) del decreto legislativo n. 74 del 2000, considerandole adeguate alla gravità dei rispettivi reati.

PARERE COMMISSIONI RIUNITE 2[^] (GIUSTIZIA) E 6[^] (FINANZE) DEL SENATO DELLA REPUBBLICA
TITOLO I
SANZIONI PENALI

Condizioni	Esito
a) sia soppresso l'articolo 31 dello schema di decreto in titolo o comunque venga espunta la previsione che circoscrive temporaneamente la vigenza dell'emanando provvedimento.	ACCOLTA

b) sia riformulato l'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000 in materia di causa di non punibilità - così come sostituito dall'articolo 11, comma 1, dello schema - in modo da uniformare le previsioni ivi recate con quelle stabilite al comma 2, ovvero sia prevedendo che non siano punibili i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter, (con esclusione dell'articolo 10-quater, comma 1) se i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, sempreché il pagamento sia stato effettuato prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In subordine, il suddetto articolo 13, comma 1, del decreto n. 74 del 2000 sia riformulato in modo da introdurre una previsione transitoria ad hoc che consenta una più ampia operatività della causa di esclusione della punibilità rispetto ai procedimenti pendenti.

NON ACCOLTA

- le fattispecie previste dai commi 1 e 2 del nuovo art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, presentano profili di diversità che non appaiono idonei a giustificare il differente tenore delle stesse disposizioni;
- in particolare, la previsione della non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento IVA, di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater) qualora i debiti tributari siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento, trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente che abbia correttamente "indicato" il proprio debito tributario, risultando in seguito inadempiente, la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso la piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale. In presenza, pertanto, del "successivo" adempimento viene ritenuto sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative;
- in relazione, invece, alla previsione recante la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero nei casi in cui la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre che l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'amministrazione finanziaria, ovvero di procedimenti penali, ai fini della rinuncia alla pena da parte dello Stato viene ritenuta necessaria la spontaneità della respiscenza del contribuente, in uno con l'estinzione tempestiva dei debiti;
- con riguardo alla condizione prospettata in subordine, secondo la quale l'art. 13, comma 1 dovrebbe essere riformulato in modo da introdurre una previsione transitoria ad hoc che consenta una più ampia operatività della causa di esclusione della punibilità rispetto ai procedimenti pendenti, si rappresenta che tale operatività, a seguito dell'abrogazione del comma 1 dell'articolo 31, costituisce una naturale conseguenza dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo

<p>e) sia soppresso il comma 3 del nuovo articolo 13-bis, del citato decreto n. 74 del 2000 così come introdotto dall'articolo 11 dello schema di decreto</p>	<p>13.</p> <p>NON ACCOLTA</p> <p>In relazione alla previsione di cui all'articolo 13-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 74 del 2000, viene rappresentato che la stessa "risulta in eccesso di delega nella parte in cui consente il superamento del massimo edittale di sei anni, previsto dal comma 1 dell'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014 (il che avverrebbe per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 8, 10 e 10-quater, comma 2, del decreto legislativo n. 74)".</p> <p>Viene precisato che sul punto deve, infatti, ritenersi che la previsione di delega sia formulata in modo tale da imporre esplicitamente che la punibilità dei reati tributari considerati sia compresa fra un minimo di sei mesi ed un massimo di sei anni e che da ciò debba conseguire che il legislatore delegato non possa configurare nuove circostanze aggravanti - ad effetto ordinario ovvero speciale come nel caso in questione - che determinino un superamento dei predetti limiti edittali.</p> <p>Al riguardo si osserva che l'ipotesi di aggravante ad effetto speciale di cui alla citata disposizione implica, così come anche in relazione alle circostanze comuni, come efficacemente osservato dalla dottrina e confermato dalla giurisprudenza (Cass pen. Sez. Unite, sent. 24 febbraio 2011, n. 20798), un giudizio che si articola in due momenti: nella prima fase il giudice procede alla quantificazione della pena "entro i limiti edittali" ai sensi dell'art. 133 c.p.; quindi, sulla pena determinata per il reato base, opera l'aumento connesso alla circostanza.</p> <p>Dal punto di vista tecnico formale, le circostanze devono essere oggetto, come nel caso di specie, di una specifica previsione legislativa, in quanto accedono ad una fattispecie incriminatrice già costituita nei suoi elementi essenziali e comportano, rispetto ad essa, una variazione di pena in modo proporzionale (come nel caso di specie) o indipendente rispetto alla pena prevista per il reato base cui le circostanze accedono. Quale che sia il sistema di variazione, proporzionale o indipendente, le circostanze hanno, comunque, efficacia extraedittale, atteso che sono idonee a condurre la sanzione oltre i tetti di pena fissati dalla</p>
---	---

	<p>comminatoria edittale cui, nel caso di specie, fa riferimento l'articolo 8 della legge n. 23 del 2014.</p> <p>Per i motivi sopra esposti, si ritiene che, ai fini della verifica della compatibilità con la legge delega, ("...Il Governo è delegato ... alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni..."), occorra tenere conto delle pene edittali previste per il reato semplice e non di quelle previste per il reato circostanziato.</p> <p>Peraltro, se così non fosse, sia nella determinazione delle pene edittali minime che in quella delle pene massime, che rientrano sempre tra le pene in concreto irrogabili dal giudice, si potrebbe teorizzare che occorrerebbe tenere conto anche della possibilità di una eventuale diminuzione o maggiorazione della pena base per l'applicazione, a seguito del cd. giudizio di bilanciamento, delle eventuali attenuanti e delle aggravanti comuni e generiche.</p> <p>Non si è ritenuto, altresì, di aderire all'osservazione di cui alla lettera n) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a e 6^a del Senato della Repubblica in quanto in contrasto con le finalità di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario), come modificato dall'art. 11 del presente decreto.</p>
Osservazioni	Esito
<p>a) all'articolo 1, comma 1, lettera b) dello schema in oggetto – recante modifiche alla definizione "imposta evasa" di cui all'articolo 1, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 74 del 2000 – valuti il Governo se sia opportuno chiarire il significato della suddetta definizione di "imposta evasa" anche nel caso di consolidato fiscale, sussistendo allo stato incertezze interpretative in ordine all'operatività delle fattispecie incriminatrici di cui agli articoli 3 e 4 del citato decreto n. 74 del 2000 in caso di opzione per la tassazione di gruppo</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>Non attinenza con le finalità della lettera b) dell'art. 1 del presente decreto.</p>
<p>b) all'articolo 1, comma 1, lettera c) dello schema – volto all'inserimento delle definizioni di "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente" e di "mezzi fraudolenti" rispettivamente alle lettere</p>	<p>SUPERATA</p> <p>Per espressa previsione dell'art. 1, comma 5, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, le disposizioni di cui all'art. 10-bis della legge n.</p>

<p>h) ed i) dell'articolo 1, comma 1, del citato decreto n. 74 del 2000 – si raccomanda al Governo di tener conto del fatto che, non essendo ancora entrato in vigore il decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, il riferimento all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 in materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale è, ad oggi, privo di oggetto; si raccomanda altresì al Governo di valutare l'opportunità che le definizioni proposte alle suddette lettere h) ed i) vengano racchiuse nell'ambito di una medesima categoria definitoria, in quanto non è possibile distinguere in astratto la fattispecie dell'abuso del diritto da quella delle operazioni simulate, in modo da fugare dubbi interpretativi e al fine di meglio esplicitare che le operazioni simulatorie illecite vadano configurate come species del genus "mezzi fraudolenti", anche alla luce dei lavori preparatori e della formulazione "altri mezzi fraudolenti" utilizzata all'articolo 3 dello schema di decreto.</p>	<p>212 del 2000, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 128 del 2015 (fissata al 2 settembre 2015), ossia dal 1° ottobre 2015 e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo; si ritiene, pertanto, che il riferimento al predetto art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, sotto il profilo evidenziato, possa permanere.</p>
<p>e) con riferimento all'articolo 4 dello schema di decreto – recante modifiche all'articolo 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 in materia di dichiarazione infedele – si invita il Governo a valutare l'opportunità di coordinare tale previsione con quelle recate dagli articoli 2, 3 e 5 dello schema in esame, le quali intervengono sul decreto legislativo n. 74 del 2000 eliminando il riferimento all'annualità delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, mentre un analogo intervento normativo non viene apportato all'articolo 4 dello schema in esame. Si valuti altresì se occorra eventualmente specificare le dichiarazioni, non annuali, interessate dalle suddette previsioni</p>	<p>NON ACCOLTA Rischio di incertezza nell'applicazione della norma penale che tale intervento potrebbe generare.</p>
<p>d) si invita il Governo a valutare se sopprimere o modificare il comma 1-ter dell'articolo 4 poiché, introducendo un'ulteriore franchigia del 10 per cento sulle singole operazioni, estende eccessivamente l'effetto sanatorio rispetto a quanto già previsto dal medesimo articolo</p>	<p>ASSORBITA dall'accoglimento della condizione di cui alla lettera h) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati.</p>
<p>e) all'articolo 5 dello schema, si raccomanda al Governo di valutare la coerenza dell'inserimento di una condotta autonoma penalmente rilevante relativa al sostituto d'imposta di cui al nuovo comma 1-bis dell'articolo 5 del decreto n. 74 del 2000 con la circostanza che non costituisce condotta penalmente rilevante, ai sensi dell'articolo 4 del</p>	<p>ACCOLTA</p>

<p>decreto n. 74 del 2000 medesimo, come rivisto dallo schema, l'infedele dichiarazione del sostituto d'imposta. Si invita inoltre il Governo ad intervenire sul comma 2 dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000 al fine di estenderne l'ambito oggettivo di applicazione anche alla previsione di cui al comma 1-bis del medesimo articolo 5, in quanto non sembrerebbe ragionevole limitare alla fattispecie di cui al comma 1 le conseguenze in termini di non punibilità derivanti dalla presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine o la non sottoscrizione o la non redazione su uno stampato non conforme al modello prescelto.</p>	
<p>f) all'articolo 7 dello schema, valuti il Governo l'opportunità di modificare la rubrica del novellando art. 10-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenendo conto delle modifiche proposte e, in particolare, dell'estensione del comportamento omissivo penalmente rilevante non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta.</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>g) all'articolo 9 dello schema – recante modifiche all'articolo 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000 in materia di indebita compensazione – si invita il Governo a valutare l'opportunità di precisare il discrimen definitorio tra la nozione di "crediti non spettanti" e quello di "crediti inesistenti", dalla cui utilizzazione in compensazione viene ora prevista, alla luce delle modifiche proposte dallo schema, una significativa differenza in termini di trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni nel primo caso, reclusione da un anno e sei mesi a sei anni nel secondo).</p>	<p>L'osservazione di cui alla lettera g) del parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica NON NECESSITA DI RECEPIMENTO per i motivi di seguito esposti.</p> <p>Il <i>discrimen</i> definitorio tra la nozione di "crediti non spettanti" e quello di "crediti inesistenti" è contenuto nell'articolo 15, comma 1, lettera o) del decreto, che modifica l'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, laddove è stata inserita, tra l'altro, la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente - prima contenuta nel DL 185 del 2008 - che la medesima disposizione definisce come il "credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633." La stessa relazione illustrativa chiarisce che devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerge direttamente da detti controlli operati</p>

	dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.
h) all'articolo 10, comma 2, dello schema - che introduce il nuovo articolo 12-bis, in materia di confisca, nel decreto legislativo n. 74 del 2000 - si invita il Governo a precisare che la confisca non opera per la parte che "venga effettivamente" restituita all'Erario, al fine di rendere di più chiara applicazione la previsione in oggetto.	ASSORBITA dall'accoglimento della condizione di cui alla lettera l) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati.
i) all'articolo 10, al fine di migliorare la funzionalità del testo è opportuno sostituire il termine "restituire" con quello di "versare" in quanto si tratta di mancato versamento di quanto dovuto.	ASSORBITA dall'accoglimento della condizione di cui alla lettera l) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei Deputati.
l) all'articolo 13-bis, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000 - come introdotto dall'articolo 12 dello schema di decreto - si invita il Governo a prevedere l'applicazione di tale circostanza attenuante anche se il contribuente procede alla rateizzazione delle somme dovute o alla prosecuzione del pagamento rateale già concesso, secondo quanto previsto dall'articolo 13, comma 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000, come modificato dall'articolo 11 dello schema; si raccomanda inoltre al Governo di prevedere il ravvedimento operoso tra le modalità mediante le quali è possibile provvedere al pagamento del debito tributario, in modo da rendere uniforme, sotto questo profilo, la disciplina della circostanza attenuante in oggetto con quella delle cause di non punibilità di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13, del citato decreto n. 74 del 2000, come modificato dall'articolo 11 dello schema.	NON ACCOLTA Incoerente con la necessità che il debito sia estinto mediante integrale pagamento delle somme dovute.
m) all'articolo 13-bis, comma 2, del decreto legislativo n. 74 del 2000 - come introdotto dall'articolo 12 dello schema - si invita il Governo a svolgere una ulteriore riflessione sul fatto che, mentre l'esimente di cui comma 2 del nuovo articolo 13 viene espressamente fatta salva dalla disposizione in oggetto, quella di cui al comma 1 dell'articolo 13 medesimo non è inclusa nella formulazione qui considerata. Pertanto andrebbero coordinate tali previsioni al fine di evitare il rischio di incertezze interpretative e difficoltà applicative.	ACCOLTA

<p>n) sempre con riferimento all'articolo 12 dello schema, si invita il Governo a valutare l'opportunità di inserire una previsione analoga al comma 3 del vigente articolo 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000, ai sensi della quale della diminuzione di pena prevista non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma a norma dell'articolo 53 della legge n. 689 del 1981, in quanto una siffatta esclusione era stata inserita nel decreto legislativo n. 74 del 2000 fin dalla sua emanazione sul presupposto che, per i reati qui considerati, la possibilità di sostituire la pena detentiva con quella pecuniaria ridurrebbe in modo significativo l'efficacia deterrente della sanzione penale.</p>	<p>NON ACCOLTA In contrasto con la finalità dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario.</p>
<p>o) con riferimento alle disposizioni di cui agli articoli 14 e 22 del decreto legislativo n. 74 del 2000, sulle quali non interviene lo schema in esame, si invita il Governo ad effettuare i necessari interventi di coordinamento, in quanto i rinvii all'articolo 13 del decreto legislativo n. 74 - contenuti nei predetti articoli 14 e 22 - andrebbero raccordati con le previsioni introdotte nel medesimo decreto legislativo n. 74 dagli articoli 11 e 12 dello schema in esame;</p> <p>p) valuti il Governo se, per ragioni di organicità, non sia il caso di inserire all'interno del decreto legislativo n. 74 del 2000 la fattispecie incriminatrice "extravagante" di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legge n. 201 del 2011, convertito in legge n. 214 del 2011, in materia di delitto di esibizione di falsa documentazione e di fornitura di notizie non rispondenti al vero.</p>	<p>NON ACCOLTE Trattasi di ulteriori modifiche al decreto legislativo n. 74 del 2000, non attinenti a quelle già introdotte con il presente decreto che, al momento, non possono essere prese in considerazione.</p>

PARERE COMMISSIONI RIUNITE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE) DELLA CAMERA DEI DEPUTATI
TITOLO II
SANZIONI AMMINISTRATIVE

Osservazioni	Esito
<p>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 <i>a)</i>, concernente le violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, alla lettera <i>b)</i>, concernente le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, alla lettera <i>e)</i>, concernente le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, e alla lettera <i>f)</i>, 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»;</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>L'intervento auspicato rientra nelle valutazioni di politica sanzionatoria e comporta comunque maggiori oneri.</p>
<p>2. con riferimento all'articolo 15, comma 1, lettera <i>m)</i>, numero 6), dello schema, la quale inserisce nell'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997, un nuovo comma <i>7-bis</i>, valuti il Governo l'opportunità di sopprimere tale nuovo comma <i>7-bis</i>, 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;</p>	<p>ACCOLTA</p>

PARERE COMMISSIONI RIUNITE 2^ (GIUSTIZIA) E 6^ (FINANZE) DEL SENATO DELLA REPUBBLICA

TITOLO II

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Condizioni	Esito
<p>d) provveda il Governo a graduare maggiormente le sanzioni amministrative, in uniformità all'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, la cui finalità è quella di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, superando l'attuale distinzione tra le ipotesi di frodi e le altre violazioni a favore di una distinzione tra ipotesi di frode (cui applicare sanzioni sensibilmente maggiorate rispetto alle attuali), ipotesi di evasione (cui applicare sanzioni analoghe a quelle attuali), ipotesi di colpa non grave (cui applicare sanzioni sensibilmente ridotte rispetto alle attuali) e ipotesi che non comportano l'emersione di una maggiore imposta dovuta (cui applicare una sanzione tendenzialmente non rapportata all'imposta – c comunque inferiore a quella prevista per i casi precedenti – solo se la violazione reca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo);</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>La graduazione delle sanzioni amministrative tributarie nel senso indicato dalla Commissione - in ragione della maggiore insidiosità delle stesse, anche alla luce, ove possibile, dell'elemento soggettivo alle stesse riferibile - risulta sostanzialmente già attuata con le modifiche proposte dall'articolo 15 dello schema di decreto legislativo.</p> <p>Ciò emerge, in particolare, nella nuova disciplina della dichiarazione infedele - ai fini delle imposte dirette, dell'Iva, nonché del sostituto d'imposta - che dispone i) l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente, ovvero l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente; ii) sanzioni analoghe a quelle attuali per le ipotesi di evasione "ordinaria" (caratterizzate dall'elemento della colpevolezza e non costruite attraverso condotte di particolare insidiosità per l'amministrazione); iii) una riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato, ovvero l'infedeltà della dichiarazione derivi da errori sull'imputazione dei costi per competenza temporale di elementi positivi o negativi di reddito; iv) la distinzione, all'interno delle ipotesi ordinarie di infedeltà, di specifici casi, non connotati dalla frode, ritenuti meritevoli di una risposta sanzionatoria più lieve (quali le ipotesi di scarso o inesistente danno erariale, le ipotesi di errori contabili).</p>
<p>e) in uniformità all'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, la cui finalità è quella di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti,</p>	<p>Punto I - NON ACCOLTA</p> <p>L'articolo 6 è stato oggetto di diversi interventi, tra i quali la riduzione della sanzione proporzionale di cui al comma 1 (dal cento/duecento per</p>

provveda il Governo a rivedere il sistema delle sanzioni amministrative interessanti i tributi armonizzati con particolare attenzione al principio di proporzionalità e, per quanto riguarda specificamente l'IVA:

- I. riducendo la misura delle sanzioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e prevedendo l'applicazione delle stesse solo in caso di accertamenti notificati prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione;
- II. fissando una misura delle sanzioni compatibile con i criteri dettati dalla Corte di Giustizia, in particolare nella sentenza Equoland;
- III. intervenendo sulle sanzioni applicabili per irregolarità connesse alla non corretta individuazione del debitore dell'imposta, al fine di meglio correlarle al danno erariale, in particolare prevedendo una sanzione rapportata all'IVA, per il cessionario o committente debitore dell'IVA per una data operazione che non assolva correttamente gli adempimenti relativi al reverse charge, solo ove in capo a questi il diritto alla detrazione dell'IVA relativa a tale operazione sia escluso o limitato;

cento al novanta/centoottanta per cento), e la previsione di una sanzione in misura fissa in caso di mancanza di danno per l'erario, mentre attualmente la violazione è colpita a prescindere, anche se la stessa non si è riverberata sulla corretta liquidazione del tributo.

Inoltre, la proposta di prevedere l'applicazione delle sanzioni in caso di violazione degli obblighi documentali Iva solo in caso di accertamenti notificati prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, non tiene conto della natura del tributo e della necessità di garantire un presidio sanzionatorio agli adempimenti formali ad esso relativi (certificazione dei corrispettivi, registrazione, liquidazione del tributo) fondamentali per il corretto funzionamento dello stesso. Ove la stessa fosse accolta, una volta presentata la dichiarazione IVA annuale, le violazioni prodromiche non sarebbero più contestabili, ma sarebbero difatti assorbite dalla contestazione dell'infedele dichiarazione che ne consegue, e ciò comporterebbe il venir meno di un deterrente alla violazione.

Va, peraltro, evidenziato che, in presenza di violazioni relative agli obblighi prodromici di documentazione e registrazione e di violazioni per infedele dichiarazione, trova ordinariamente applicazione l'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 che disciplina il concorso di violazioni.

Punto II - NON ACCOLTA

Secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati Membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, ma sono tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità. La Corte di Giustizia rinvia al giudice nazionale il compito di verificare se l'importo della sanzione non eccede quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione.

Tutto ciò premesso, si osserva che le modifiche apportate dall'articolo

	<p>15 dello schema di decreto legislativo rispondono alle sopra citate esigenze di carattere generale evidenziate dalla Corte di Giustizia.</p> <p>Punto III – ASSORBITA dall'accoglimento dell'osservazione di cui alla lettera v) del parere in argomento.</p>
<p>g) provveda il Governo all'eliminazione delle disposizioni non pertinenti al fine, previsto dall'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, come ad esempio l'articolo 16, comma 1, lettera h), dello schema di decreto legislativo, che modifica la disciplina della sospensione dei rimborsi contenuta nel comma 1 dell'articolo 23 del decreto legislativo n. 472 del 1997, o l'articolo 26 dello schema di decreto legislativo rubricato "Ulteriori modifiche in materia di imposta di registro";</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>La modifica proposta nell'articolo 16, comma 1, lettera h), interviene sulla disciplina della sospensione dei rimborsi, contenuta nel comma 1 dell'articolo 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997, al fine di prevedere la sospensione dei rimborsi, oltre che nell'ipotesi in cui sia stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione (condizione già prevista, anche per gli atti non definitivi, dalla norma in vigore), anche in presenza di ogni altro provvedimento con il quale siano accertati maggiori tributi, ancorché non definitivo. Tale modifica è rivolta a includere anche le ipotesi di consegna di un processo verbale di constatazione o di accertamento non definitivo. Per effetto della novella, inoltre, la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto. La disposizione, pur avendo natura più propriamente procedurale, appare idonea a risolvere alcune problematiche operative legate all'erogazione dei rimborsi in presenza di provvedimenti di irrogazione di sanzioni e, dunque, in linea con le finalità della disposizione dell'articolo 23 del D.Lgs n. 472 del 1997 e, più in generale, con le finalità della legge delega.</p> <p>Analogamente, con riferimento all'articolo 26 dello schema di decreto legislativo, si osserva che la disposizione, introducendo una tempistica entro la quale i cancellieri devono procedere alla richiesta di registrazione, produce effetti sul trattamento sanzionatorio a questi riferibile, ponendosi, così, in linea con gli obiettivi della delega.</p>
Osservazioni	Esito
<p>q) con riferimento all'articolo 15, comma 1, lettera p), dello schema di decreto legislativo, valuti il Governo l'opportunità di specificare nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo che in virtù</p>	<p>ACCOLTA</p>

<p>dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate;</p>	
<p>r) con riferimento al Capo III del Titolo II dello schema di decreto, recante la rivisitazione di una molteplicità di norme eterogenee che nel corso degli anni sono state emanate con vari provvedimenti, senza una collocazione di tipo sistematico nell'ambito dei decreti legislativi n. 471 e n. 472 del 1997, valuti il Governo l'opportunità di procedere all'aggiornamento della disposizione di cui all'articolo 34, comma 4, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, concernente una forma di ravvedimento speciale per gli intermediari tenuti all'applicazione di ritenute o imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria, al fine di abbandonare il riferimento, ormai datato, alla normativa di cui al decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, che ormai non rappresenta più un corpus normativo unitario per la disciplina della tassazione dei redditi di natura finanziaria. L'eliminazione del riferimento normativo puntuale avrebbe il pregio di evitare un'elencazione, destinata a un continuo aggiornamento, di tutte le previsioni che nel tempo hanno introdotto o andranno a introdurre nuovi obblighi in tema di applicazione delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di natura finanziaria ovvero modificano quelli già esistenti;</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>s) al fine di conferire maggiore coerenza alle modifiche proposte, di evitare rischi di vuoti normativi (quali ad esempio le sanzioni per omessa presentazione della denuncia dell'imposta sulle assicurazioni) e di garantire uniformità di trattamento tra situazioni analoghe, valuti il Governo l'opportunità di introdurre una disposizione di carattere generale nell'ambito del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui le dichiarazioni e denunce non si considerano omesse se presentate con ritardo non superiore a un termine compreso tra 30 e 90 giorni, in alternativa ai proposti interventi di modifica di cui agli articoli 15, 17, 18, 21, 22, 23, 27, 28, 29, con specifiche disposizioni</p>	<p>ACCOLTA PARZIALMENTE E' stata prevista una norma generale di chiusura all'interno dell'articolo 7 del D.Lgs n. 472 del 1997 che dispone che, per tutti i casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore, nel caso di presentazione di dichiarazioni e denunce con un ritardo non superiore a 30 giorni dal termine ordinario di scadenza, la sanzione prevista per l'omissione è ridotta alla metà.</p>

<p>nell'ambito dei singoli tributi;</p>	
<p>t) si segnala l'opportunità di rivedere il sistema sanzionatorio di cui all'articolo 303 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (decreto del Presidente della Repubblica 20 gennaio 1973 n. 43) come modificato dall'articolo 11 del decreto-legge n. 16 del 2012, in ragione del necessario rispetto del principio di proporzionalità;</p> <p>u) anche in tema di accise sarebbe opportuno un intervento di revisione del sistema sanzionatorio che, muovendo dai criteri enunciati nella delega, contempra la possibilità di contenere le ipotesi di applicazione della sanzione penale e riduca l'entità della sanzione amministrativa, che in taluni casi può essere pari a dieci volte l'accisa dovuta;</p>	<p>NON ACCOLTE</p> <p>Il sistema sanzionatorio in materia di dogane e accise è ampio e una sua revisione organica potrà essere più adeguatamente valutata in sede di eventuale adozione di un decreto legislativo correttivo e integrativo ai sensi dell'art. 1, comma 8 della legge n. 23 del 2014.</p>
<p>v) quanto all'articolo 15, comma 1, lettera f), numero 5), che interviene sul comma 9-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997, si invita il Governo a valutare una modificazione, per meglio conformare il predetto comma al principio di proporzionalità (cui si riferisce esplicitamente l'articolo 8 della legge delega). Invero, nel caso di omessa o tardiva applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ad opera di cessionari o committenti che non soffrano alcun limite al pieno esercizio del diritto di computare in detrazione l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati, l'omissione o il ritardo non appaiono idonei ad arrecare alcun reale pregiudizio agli interessi erariali, attesa la necessità che al soggetto obbligato all'assolvimento dei relativi obblighi contabili, dichiarativi e di versamento dell'IVA vada, in ogni caso, riconosciuta la spettanza della detrazione, ove ne sussistano tutte le condizioni sostanziali (cfr. il paragrafo 2 della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 marzo 2009, n. 56/E, e la recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. V, n. 7576 del 15 aprile 2015). In tale circostanza, quindi, appare ragionevole limitare la sanzione per il comportamento omissivo o scorretto all'applicazione di un ammontare fisso, mantenendo al contrario l'irrogazione della sanzione variabile nella misura dal cento al duecento per cento</p>	<p>ACCOLTA</p>

dell'imposta non assolta o irregolarmente assolta ai soli casi nei quali il puntuale adempimento degli obblighi connessi al meccanismo della inversione contabile avrebbe generato in capo al cessionario o committente una posizione di debito IVA verso l'Erario. Tale situazione si verifica qualora il cessionario o committente non risulti legittimato a computare in detrazione l'IVA a credito per un ammontare in tutto o in parte corrispondente a quello dell'IVA dovuta in relazione all'operazione di acquisto di beni o servizi, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, ovverosia qualora in capo a detto soggetto operi una limitazione di carattere soggettivo (i.e. pro rata di detraibilità ex articolo 19, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), sia in presenza di limitazioni di natura oggettiva (e.g. casi di indetraibilità specifica elencati dall'articolo 19-bis1 appena menzionato); per completezza, infine, nel primo periodo del comma 9-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997, come proposto nello schema: per esigenze di coordinamento sistematico, dovrebbero venire aggiornati i riferimenti normativi mediante rinvio ai vigenti secondo e quinto comma dell'articolo 17, nonché al comma 6, primo periodo, dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di contemplare tutti i casi di inversione contabile al momento disciplinati dal medesimo decreto con riferimento ad acquisti di beni e servizi posti in essere nel territorio dello Stato; per esigenze di parità di trattamento, lo stesso sistema sanzionatorio dovrebbe venire esteso alle violazioni di analoga natura (omissione, tardività, irregolarità) riguardanti gli obblighi relativi al meccanismo di inversione contabile previsto per gli acquisti intracomunitari di beni dal decreto legge 30 agosto 1993, n. 331;

z) quanto all'articolo 15, comma 1, lettera g), si suggerisce l'ulteriore attenuazione di una previsione sanzionatoria che aveva senso sotto il vigore dell'articolo 1, comma 381, della legge n. 311 del 2004, la quale poneva a carico del fornitore dell'esportatore abituale (cedente o prestatore che fosse) l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate l'elenco delle dichiarazioni di intento ricevute dai rispettivi clienti: oggi,

NON ACCOLTA

Si ritiene che la previsione di una sanzione in misura fissa, in luogo della precedente sanzione proporzionale, sia proporzionata alla tipologia di violazione in argomento. Peraltro, si osserva che la sanzione torna applicabile solo nell'ipotesi in cui il fornitore non abbia verificato il corretto invio da parte

<p>per effetto delle disposizioni recate dal cosiddetto decreto semplificazioni (decreto legislativo n. 175 del 2014), è venuto meno l'obbligo in parola e, di conseguenza, appare eccessivo prefigurare una responsabilità sanzionatoria, relativamente a ciascuna operazione, per un soggetto che deve semplicemente premurarsi del fatto che l'esportatore abituale abbia provveduto all'invio della dichiarazione d'intento;</p>	<p>dell'esportatore abituale della dichiarazione d'intento e che quest'ultimo abbia effettivamente omissso l'adempimento. In tal caso alla omessa verifica consegue una violazione sostanziale – emissione di una fattura senza addebito d'imposta – che resta sanzionata in capo all'emittente con una sanzione in misura fissa.</p>
<p>aa) con riferimento alla sanzione introdotta nell'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997 dall'articolo 1, comma 1, lettera m), numero 6), che colpirebbe la mancata o inesatta indicazione da parte dell'imprenditore del soggetto beneficiario delle somme prelevate dal proprio conto corrente bancario, se ne suggerisce la soppressione, in ragione del fatto che la stessa appare contraddittorio rispetto alla finalità, indicata nella relazione illustrativa, di eliminare le sanzioni improprie (tale essendo, secondo alcuni, la presunzione di cui all'articolo 32, n. 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, per cui anche i prelevamenti oltre ai versamenti costituiscono ricavi) e del fatto che la generalità delle imprese non è dotata di una contabilità che consente la rilevazione dei flussi finanziari;</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>bb) riguardo alla sanzione prevista per il caso in cui il contribuente non presenti l'interpello previsto dal secondo comma dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 [introdotta nell'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997 dall'articolo 15, comma 1, lettera m), numero 6)], si osserva che l'innovazione proposta presuppone l'approvazione dello schema di decreto in materia di interpello. Si raccomanda, pertanto, di tener conto di tale circostanza. Si presti, inoltre, attenzione al fatto che il riferimento alla sanzione di cui all'articolo 8, comma 3-quinquies, del decreto legislativo n. 471 del 1997 è inesatto, non essendo previsto, né nel testo in vigore né in quello frutto della revisione in corso, alcun comma 3-quinquies: deve, perciò, essere individuata con maggior precisione la sanzione da applicare nel caso di specie;</p>	<p>ACCOLTA</p>

<p>cc) per quel che concerne la sanzione irrogabile in ipotesi di compensazione di crediti inesistenti [già prevista dall'articolo 27, comma 18, del decreto-legge n. 185 del 2008 ed oggi trasposta nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 dall'articolo 15, lettera o), numero 5)], si raccomanda una più attenta definizione della nozione di credito inesistente risultando poco intellegibile il riferimento alla mancanza, totale o parziale, del "presupposto costitutivo". Inoltre ai fini della non irrogabilità della sanzione, appare non esaustivo il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate;</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>Con riferimento alla definizione di credito inesistente, si osserva che la qualificazione dello stesso come quello mancante del presupposto costitutivo consente, tra le altre, di tenere conto della molteplicità dei crediti agevolativi presenti in ambito fiscale (che, pur non originando da un'obbligazione tributaria sono utilizzati in ambito fiscale per il versamento delle imposte) e delle molteplici configurazioni di tali crediti operati dalle leggi istitutive. Tale definizione, in particolare, evita che possa essere irrogata al contribuente una sanzione particolarmente grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere adempimenti formali relativi alla esposizione o utilizzazione del credito (a meno che tali adempimenti non siano considerati costitutivi dalle stesse norme di riferimento).</p> <p>Inoltre, il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità.</p>
<p>dd) con riferimento all'articolo 16, comma 1, lettera g), si segnala l'opportunità di estendere l'ambito di applicazione dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (avente ad oggetto la disciplina della responsabilità del cessionario d'azienda) a qualunque genere di trasferimento d'azienda per atto tra vivi e, quindi, e non solo, al conferimento, ma anche alla permuta, alla datio in solutum ed alla donazione;</p>	<p>ACCOLTA</p>
<p>ee) quanto all'articolo 25, recante la disciplina del procedimento di scomputo in diminuzione delle perdite in sede di accertamento, si verifichi innanzi tutto se l'intervento in parola trova adeguata copertura</p>	<p>NON ACCOLTA</p> <p>L'articolo 25, come esplicitato nella relazione illustrativa, si fonda, con precipue peculiarità, sui principi relativi al computo in diminuzione</p>

nella legge delega. Ancora in termini generali, si verifichi se un intervento sul fronte dello scomputo delle perdite oggetto di riporto in avanti così concepito sia coerente con l'insieme delle regole che disciplinano l'impiego delle perdite di periodo: invero, postulare l'esistenza di una facoltà di chiedere che le perdite in discorso siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, significa escludere l'esistenza di un diritto incondizionato allo scomputo dei risultati reddituali di segno negativo e ciò in palese contraddizione con le regole desumibili dal sistema che impediscono al contribuente di scegliere il periodo d'imposta di impiego. Si chiarisca, infine, se ai fini dello scomputo valgono i limiti quantitativi e temporali previsti dagli articoli nn. 8 e 84 del TUIR.

delle perdite contenuti nella disciplina del consolidato nazionale. La scelta operata dal legislatore tiene anche in considerazione l'opportunità di dettare regole uniformi per l'utilizzo delle perdite pregresse con riferimento ai soggetti aderenti al consolidato e ai soggetti che non vi partecipano.

Inoltre, si ritiene che riconoscere la facoltà al contribuente di chiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse non utilizzate dai maggiori imponibili accertati, non sia in contraddizione con le regole desumibili dal sistema, che impediscono al contribuente di utilizzare le perdite in ambito dichiarativo.

Qualora, di contro, in ambito accertativo si prevedessero regole di scomputo automatico, e quindi obbligatorio, per le perdite pregresse, si introdurrebbero criteri di priorità nell'utilizzo delle stesse che non appaiono voluti dal legislatore. Ad ulteriore argomentazione, appare opportuno evidenziare che lo scomputo automatico previsto dal legislatore solo per le perdite di periodo, ha lo scopo di ripristinare il risultato di periodo che si sarebbe ottenuto se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio reddito (finalità che non è rinvenibile nel caso di utilizzo delle perdite pregresse al periodo l'imposta oggetto di rettifica) e che giustifica il loro scomputo prioritario rispetto alle perdite pregresse, il cui utilizzo, invece, deve essere lasciato alla piena facoltà del contribuente.

Tale facoltà deve riferirsi altresì alla tipologia di perdite da utilizzare, in base alla loro natura e ai limiti di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR. La disposizione, infatti, prevede che "ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR".

Infine, si evidenzia che, anche tale aspetto sarà oggetto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dal medesimo decreto, ove saranno stabiliti i contenuti e le modalità per la presentazione dell'istanza di computo delle perdite e le conseguenti attività dell'ufficio competente.

PARERE COMMISSIONE V BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE DELLA CAMERA DEI DEPUTATI
TITOLO III
DECORRENZA DEGLI EFFETTI, ABROGAZIONI E DISPOSIZIONI FINANZIARIE

Condizioni	Esito
<p><i>All'articolo 31, comma 1, sopprimere le seguenti parole: e fino al 31 dicembre 2017.</i></p> <p><i>Conseguentemente al medesimo articolo 31 sostituire il comma 1-bis con i seguenti: "1-bis. A decorrere dal 1° gennaio 2016 sono abrogate le seguenti disposizioni:</i></p> <p>a) gli articoli 32 e 33 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;</p> <p>b) l'articolo 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;</p> <p>c) l'articolo 19, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;</p> <p>d) l'articolo 3, commi 5 e 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.</p> <p><i>1-ter. A decorrere dal 1° gennaio 2016, all'articolo 32, primo comma, numero 2), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole «o compensi» e le parole «i prelevamenti o» sono soppresse".</i></p>	ACCOLTA
<p><i>Sostituire l'articolo 32 con il seguente: "Articolo 32 (Disposizioni finanziarie). 1. Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede al monitoraggio degli effetti finanziari derivanti dalle disposizioni introdotte dal presente decreto e, ove necessario, adotta, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, le occorrenti iniziative legislative volte alla correzione dei predetti effetti, ai sensi dell'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ovvero, ai sensi dell'articolo 11, comma 3, lettera l), della legge medesima, qualora tali scostamenti siano in procinto di verificarsi al termine dell'esercizio finanziario".</i></p>	PARZIALEMENTE ACCOLTA

RELAZIONE TECNICA

Le disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo danno attuazione all'art. 8 della legge delega n. 23 del 2014 che detta principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario.

In particolare, l'art. 8 prevede la revisione del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, in attuazione dei principi di tassatività, ossia di predeterminazione delle condotte e delle relative sanzioni, e di proporzionalità delle sanzioni stesse rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

Al fine di graduare le sanzioni in relazione al disvalore giuridico della condotta, il medesimo articolo delega il Governo a circoscrivere l'applicazione delle sanzioni penali mediante l'individuazione di adeguate soglie di punibilità.

Anche con riferimento al sistema sanzionatorio amministrativo, la legge delega prevede una più puntuale attuazione del principio di proporzionalità, con la possibilità, da un lato, di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e, dall'altro, di punire più gravemente quei comportamenti fraudolenti volti a creare una mera apparenza di "fedeltà fiscale".

Sulla base di tali principi e criteri direttivi, sono stati, quindi, effettuati interventi nei D.lgs. nn. 74 del 2000, 471 e 472 del 1997 e in norme collocate al di fuori dei citati decreti legislativi.

Circa gli effetti della riforma sul bilancio dello Stato, occorre preliminarmente tenere presente la distinzione tra effetti "diretti" sul gettito (strutturalmente correlati all'aggravamento o alla riduzione delle sanzioni esistenti ovvero alla introduzione di nuove sanzioni o alla eliminazione di fattispecie) ed effetti cosiddetti "indotti" (essenzialmente correlati all'abbassamento del presidio su una determinata fattispecie e, sul versante opposto, all'accrescimento del livello di adeguamento spontaneo che le nuove disposizioni possono, a seconda dei casi, incentivare o disincentivare). In linea generale, infatti, non può sottacersi che le disposizioni volte a introdurre un abbassamento della sanzione applicabile, se da un lato producono una minor entrata per lo Stato (ed effetti indiretti conseguenti al minor presidio che se ne viene a determinare), dall'altro generano un immediato effetto di incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti.



Al riguardo, pur ritenendo che complessivamente la somma degli effetti positivi, diretti ed indotti, superi quella degli effetti negativi, adottando un'ottica prudenziale di piena compensazione dei medesimi, si può ritenere che non vi siano effetti sul bilancio dello Stato.

E' opportuno far presente che l'insieme dei provvedimenti adottati in attuazione della delega fiscale determina, comunque, un quadro giuridico più definito degli obblighi dei contribuenti, volto a favorire lo svolgimento della attività economica e l'effettuazione di nuovi investimenti, incidendo in modo molto significativo sul gettito tributario derivante dalle nuove attività che si presume saranno avviate e dall'adempimento spontaneo, che rappresenta la maggior parte delle entrate erariali.

Tanto premesso, si osserva, più in particolare, quanto segue.

Riforma del sistema sanzionatorio penale

Con riferimento alle misure introdotte in ambito penale, va considerato che l'effetto dell'innalzamento delle soglie di punibilità - che potrebbe averi effetti negativi sul gettito di tipo indotto, in quanto si verrebbe a ridurre l'efficacia deterrente della sanzione penale - ha effetti di sistema molto contenuti in quanto incide su una platea di contribuenti molto ridotta.

Tale possibile effetto negativo, da valutarsi sotto forma di presidio più debole rispetto ad alcune fattispecie, deve considerarsi, inoltre, ampiamente compensato da quelli di segno opposto ascrivibili alle seguenti previsioni:

- in linea generale la riduzione dell'area di intervento della sanzione penale a beneficio di quella amministrativa genera effetti positivi di gettito derivanti dalla sostituzione di una sanzione detentiva (quelle previste dal decreto legislativo 74) con una sanzione pecuniaria;
- più nello specifico, sono state introdotte diverse disposizioni di raccordo tra la condotta del contribuente che estingue il debito fiscale con la punibilità in sede penale; devono infatti ascriversi effetti positivi di gettito alla nuova circostanza attenuante costituita dall'avvenuto pagamento del debito tributario anche a seguito di procedure conciliative o di adesione e, ancora maggiori effetti, alla esclusione della punibilità per alcuni reati a favore del contribuente che spontaneamente si avvale del ravvedimento operoso, pagando il debito fiscale e la sanzione amministrativa applicabile.

Riforma del sistema sanzionatorio amministrativo



In ambito amministrativo si può ragionevolmente e prudenzialmente prevedere un analogo bilanciamento degli effetti derivante da variazioni di segno positivo conseguenti ad una serie di fattori (in particolare all'incremento delle sanzioni che colpiscono i fenomeni di frode) e quelle di segno negativo conseguenti all'affievolimento delle sanzione disposta per graduarne l'applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno posto in essere condotte meno offensive.

In particolare si può considerare quanto segue.

Assumendo esemplificativamente a base del ragionamento la struttura degli interventi realizzati nell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, devono certamente ascrivere effetti positivi di gettito alla previsione della aggravante correlata alle ipotesi in cui l'infedeltà della dichiarazione sia stata commessa mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. La previsione dell'aggravante in relazione alla fattispecie di infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette - correlata anche al contestuale innalzamento della soglia di punibilità in sede penale che determina un più ampio ricorso alla sanzione amministrativa e valutata alla luce del numero elevato di contribuenti interessati dall'intervento- deve considerarsi misura idonea a compensare gli effetti negativi derivanti delle rimodulazioni di sanzioni introdotte sempre nel contesto dell'infedele dichiarazione, riferite a fattispecie particolari (ad esempio riduzione delle sanzioni per errori "lievi" ovvero per errori di competenza), in considerazione del più esiguo numero di contribuenti interessati da questo secondo tipo di interventi.

Analoghi ragionamenti valgono con riferimento alle modifiche realizzate sotto diverse forme e finalizzate ad operare un riproporzionamento delle sanzioni- specie nel contesto di quelle poste a presidio della riscossione- nei casi di inadempimenti considerati lievi. La riduzione del minimo edittale delle sanzioni applicabili per versamenti effettuati entro 90 giorni, infatti, va valutata tenuto conto della maggiore convenienza che il contribuente trae dal ravvedere in tempi brevi l'inadempimento rispetto all'attendere gli esiti di un'attività dell'ufficio; il che produce effetti legati non solo all'incremento dei contribuenti interessati dal ravvedimento, ma anche dalla riduzione dei costi operativi posti a carico dell'amministrazione.

Le ulteriori misure introdotte dal decreto, o per la loro riferibilità a fattispecie che interessano un numero non significativo di contribuenti o per l'automatica compensazione degli effetti "diretti" con quelli "indotti" secondo il ragionamento sopra illustrato, non appaiono idonee a generare alcun aggravio per il bilancio dello Stato.



Devono, infine, considerarsi trascurabili gli effetti dell'arrotondamento dell'importo delle sanzioni attualmente previste, che sono stati per lo più effettuati al ribasso.

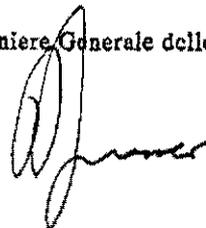
Ciò posto, in via prudenziale, si ritiene di ascrivere al **Titolo II** del provvedimento in esame un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui, a decorrere dall'anno 2017. Alla copertura di tale onere si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

In ogni caso, sempre allo scopo di garantire l'equilibrio dei saldi di finanza pubblica, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate effettuano il monitoraggio degli effetti finanziari in termini di minor gettito derivante dalla rimodulazione delle sanzioni previste dal presente decreto e, nel caso si verifichi o sia in procinto di verificarsi uno scostamento rispetto alle previsioni, il Ministro dell'economia e delle finanze valuta, in relazione all'entità dello stesso, la necessità di adottare un proprio decreto per provvedere alla rimodulazione degli importi delle sanzioni fino ad un massimo del 20 per cento, ovvero di presentare al Parlamento una apposita relazione in cui sono indicate le cause dello scostamento e gli interventi specifici da adottare per il mantenimento degli equilibri di finanza pubblica.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ha avuto esito

POSITIVO NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato



- 8 SET. 2015



ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)

Titolo: Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di revisione del sistema sanzionatorio penale e amministrativo

PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.

L'articolo 8 della legge delega per la riforma del sistema tributario prevede la revisione del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, in attuazione dei principi cardine di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. Il medesimo articolo, nell'operare la graduazione delle sanzioni, anche tenuto conto dell'articolazione tra l'impianto sanzionatorio amministrativo e quello penale, i cui rapporti, come noto, sono regolati dal principio dell'alternatività, riserva il trattamento sanzionatorio punitivo per eccellenza- quello penale appunto- ai casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, più in particolare, in presenza di comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, ritenuti particolarmente insidiosi anche rispetto all'attività di controllo.

La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione, fondamentalmente riconducibili all'esigenza di delineare un assetto finale che, senza rinunciare alle esigenze di presidio, tuteli l'interesse all'applicazione di una sanzione equa. In tal senso, infatti, lo stesso articolo 8 menziona la necessità di attribuire rilevanza a "*l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata*", a procedere alla "*revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni...all'effettiva gravità dei comportamenti*" ed ancora alla "*possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi*".

Attraverso le previsioni menzionate, riferite tanto al *corpus* dei reati tributari (decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74) quanto a quello delle sanzioni amministrative (decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 472), il legislatore ha inteso rafforzare l'obiettivo- comune a tutte le disposizioni della legge delega- di attribuire maggiore credibilità al sistema fiscale nazionale, anche attraverso un rafforzamento delle esigenze di certezza, di predeterminazione e di proporzionalità delle misure sanzionatorie.

2) Analisi del quadro normativo nazionale.

- Legge 27 luglio 2000, n. 212 recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente";
- Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205";
- Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di irposta sul valore aggiunto e di riscossione

- dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662”;
- Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”;
 - Decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 recante “Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 recante “Disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante “Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 recante “Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro”;
 - Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 recante “Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali”;
 - Legge 18 febbraio 1987, n. 28 recante “Norme di recepimento della direttiva 95/7/CE, concernente semplificazioni in materia d'imposta sul valore aggiunto sui traffici internazionali, e di adeguamento della disciplina dell'imposta di bollo relativa ai contratti bancari e finanziari”;
 - Legge 13 maggio 1999, n. 133 recante “Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale”;
 - Legge 16 dicembre 1991, n. 398 recante “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”;
 - Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 recante “Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”;

- Decreto legge 30 settembre 2003, n. 205 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 recante “Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”;
- Decreto legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265 recante “Disposizioni urgenti in materia di razionalizzazione della base imponibile, di contrasto all'elusione fiscale, di crediti di imposta per le assunzioni, di detassazione per l'autotrasporto, di adempimenti per i concessionari della riscossione e di imposta di bollo”;
- Decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542 recante “Regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA”
- Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 recante “Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale”;
- Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 recante “Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie”;
- Legge 26 gennaio 1983, n. 18 recante “Obbligo da parte di determinate categorie di contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto di rilasciare uno scontrino fiscale mediante l'uso di speciali registratori di cassa”;
- Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, recante “Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa”;
- Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 recante “Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni”;
- Legge 30 dicembre 2004 n. 311, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”;
- Legge 30 dicembre 1991, n. 413 recante “Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale”;
- Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 recante “semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata”;

- Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 recante "Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale";
- Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 recante "Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria"
- Decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181 recante "Interventi urgenti in materia di funzionalità del sistema giudiziario"
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)".

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.

Le disposizioni contenute nel decreto delegato integrano e modificano le norme vigenti in materia di sanzioni amministrative e penali tributarie, con particolare riferimento, rispetto ai diversi provvedimenti citati al punto 2), al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (in materia di reati tributari) ed ai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 472 (in materia di sanzioni amministrative)

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.

Le disposizioni contenute nel decreto delegato si pongono in linea di continuità con le disposizioni di rango costituzionale, sia sotto il profilo dell'esercizio della funzione delegata (articolo 76 Cost.) sia sotto il profilo del contenuto. Le nuove disposizioni, infatti, costituiscono espressione e rafforzamento dei principi costituzionali, con particolare riferimento all'articolo 25 Cost. ("principio di legalità"), all'articolo 53 Cost. ("principio di capacità contributiva") ed all'articolo 97 Cost. ("imparzialità e buon andamento").

5) Analisi della compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.

La materia tributaria appartiene, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lett. e), della Costituzione, alla legislazione esclusiva dello Stato; l'intervento è, quindi, pienamente compatibile con il riparto di competenze fissato nella Carta costituzionale.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

Lo schema di decreto legislativo non incide sulle fonti legislative primarie che dispongono il trasferimento di funzioni amministrative agli enti locali, pertanto, il testo è compatibile con i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.

Non si ritengono possibili delegificazioni nella materia in questione, in quanto si tratta di ambiti nei quali opera la riserva di legge prevista, per la materia tributaria in generale, dall'articolo 23 della Costituzione e per la materia sanzionatoria penale, in particolare, dall'articolo 25 della Costituzione.

8) *Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.*

Non risultano progetti di legge vertenti su materie analoghe in quanto già nelle prime fasi di discussione della legge delega per la riforma del sistema fiscale il legislatore aveva demandato all'attuazione della complessiva riforma la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale.

9) *Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.*

Pur essendo estremamente eterogenee le disposizioni contenute nel decreto delegato, in sede di riforma complessiva, nell'attuazione dei principi della legge delega, si è tenuto presente l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità nazionale, oltre che della giurisprudenza della Corte di giustizia per i tributi armonizzati. Non si è a conoscenza della pendenza di giudizi di costituzionalità vertenti su materie oggetto dell'intervento normativo.

PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE

10) *Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.*

Le disposizioni contenute nel decreto delegato non si pongono in conflitto con le disposizioni del sistema comunitario. Nel dare attuazione e nel declinare il principio di proporzionalità delle sanzioni, il decreto si ispira, anzi, ai medesimi principi elaborati dalla Corte di Giustizia nelle materie oggetto di armonizzazione.

11) *Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.*

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione da parte della Commissione europea su oggetti analoghi a quelli presi in considerazione dall'intervento normativo.

12) *Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.*

Lo schema di decreto delegato è stato predisposto nel rispetto degli obblighi internazionali.

13) *Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.*

Nella attuazione dei principi della legge delega - con particolare riferimento alle violazioni in materia di imposta sul valore aggiunto (tributi armonizzati) - sono stati valorizzati i principi elaborati dalla Corte di Giustizia volti a tutelare il principio della neutralità dell'imposta e di proporzionalità delle sanzioni.

14) *Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.*

Non risulta che vi siano pendenti dinanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo giudizi nelle medesime o analoghe materie.

15) *Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.*

Non vi sono indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte degli Stati membri dell'Unione europea.

PARTE III. ELEMENTI DI QUALITA' SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.

Le disposizioni introdotte dal testo appaiono necessarie al fine di compiutamente definire le condotte sanzionate ed appaiono coerenti, nel rispetto dei principi che la legge delega ha inteso valorizzare, con le definizioni già in uso.

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.

I riferimenti normativi contenuti nello schema di decreto delegato appaiono corretti ed aggiornati. In particolare, le modifiche rese necessarie dalla attuazione della delega sono state apportate ai testi attualmente in vigore.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.

Lo schema di decreto delegato contiene disposizioni atte a modificare testi normativi attualmente vigenti.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.

Lo schema di decreto delegato modifica puntualmente alcune disposizioni e contiene l'elencazione espressa delle norme abrogate.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

Le disposizioni contenute nello schema di decreto non hanno carattere retroattivo né comportano reviviscenza di disposizioni precedentemente abrogate. L'applicazione delle medesime disposizioni può, in ogni caso, essere retroattiva tenuto conto che, trattandosi di materia sanzionatoria, opera per le disposizioni più favorevoli al contribuente - il principio del *favor rei*. Il testo contiene una sola disposizione di interpretazione autentica, la cui adozione è resa necessaria dalla necessità di compiutamente definire la condotta illecita che può assumere rilevanza diversa sotto il profilo sanzionatorio.

6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.

Non esistono deleghe non scadute sul medesimo oggetto.

7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.

Non è prevista l'adozione di atti successivi di attuazione nuovi rispetto a quelli già previsti dalle vigenti disposizioni.

8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.

Per la predisposizione del provvedimento in esame sono stati utilizzati i dati informativi già in possesso delle strutture proponenti e non è stato necessario commissionare l'acquisizione di ulteriori dati statistici o informativi.

Relazione AIR –

Schema di decreto legislativo delegato recante revisione del sistema sanzionatorio penale e amministrativo.

Referente:

Sezione 1 - Contesto e obiettivi dell'intervento di regolamentazione

A) Rappresentazione del problema da risolvere e delle criticità constatate, anche con riferimento al contesto internazionale ed europeo, nonché delle esigenze sociali ed economiche considerate

Il legislatore della legge delega per la riforma del sistema fiscale ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio che, senza rinunciare all'esigenza di presidiare correttamente le condotte illecite ((i dati tratti dal Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2014 curato dalla Corte dei Conti segnalano, per l'insieme di IVA e IRAP, un vuoto di gettito creato dall'evasione ammontante nel solo 2011 ad oltre 50 miliardi. Per quanto riguarda, invece, l'IRPEF il medesimo rapporto riporta i risultati 2004 che indicano un tasso medio di evasione pari al 13,5 per cento dei redditi) sia comunque volto a garantire **effettività, proporzionalità e certezza** alla risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale. È notorio, infatti, che anche nel rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, riveste un ruolo essenziale la stabilità del quadro giuridico di riferimento, che si declina (anche) nella predeterminazione delle condotte illecite, nella certezza della misura sanzionatoria, nella rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione e nella percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo (Fonte: considerazioni tratte dal "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66"). Il legislatore, infatti, si è fatto carico di tutelare tanto l'interesse dei contribuenti, apprezzabile anche nella prospettiva economica e sociale, di conoscere anticipatamente le conseguenze, in termini soprattutto di rischio, dei propri comportamenti, quanto l'interesse del Paese a presidiare correttamente gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano percepite dal potenziale investitore, nazionale o straniero, come sproporzionate e disincentivanti tenuto conto delle variabili ordinariamente insite nelle nuove scelte di investimento

B) l'indicazione degli obiettivi (di breve, medio o lungo periodo) perseguiti con l'intervento normativo

Nel quadro dell'esigenza di certezza e credibilità del sistema sanzionatorio nazionale, con l'attuazione delle disposizioni della legge delega in tema di sanzioni, il legislatore ha inteso perseguire i seguenti obiettivi:

- dare più compiuta attuazione al principio di predeterminazione delle sanzioni che, quale corollario del principio di legalità di rango costituzionale (art. 25 Cost.), si declina nelle nuove puntuali previsioni in cui si articolano gli interventi sul d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e sul d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;
- rafforzare le misure punitive in presenza di condotte fraudolente e/o simulatorie o connesse ad "artifici" atti ad ostacolare o a sviare l'azione di accertamento o esecutiva dell'amministrazione finanziaria ed, al contempo, un affievolimento della risposta sanzionatoria in tutte le ipotesi in cui, pur in presenza di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie sanzionatoria, non si è verificato un effettivo danno per l'erario;
- graduare gli interventi in funzione del principio di proporzionalità delle sanzioni, tanto in sede penale quanto in sede amministrativa, che si sostanzia, come corollario di quanto indicato al punto b), nella introduzione di una serie di interventi miranti nello specifico ad operare una corretta graduazione della risposta sanzionatoria rispetto alle singole condotte;
- proseguire nel percorso di tendenziale eliminazione delle cosiddette "sanzioni improprie" ossia di tutte quelle misure che non sottendono tanto la rilevanza (nei casi di presunzione) o l'irrelevanza reddituale (nei casi di indeducibilità di costi) del componente, ma rispondono solo all'esigenza di non lasciare impunito determinate condotte.

Va da sé che l'intervento, specialmente nella prospettiva del medio e del lungo periodo, attraverso la predeterminazione delle sanzioni e l'eliminazione dei possibili dubbi applicativi, intende incentivare l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

In particolare dal riordino complessivo del sistema fiscale ci si attende, in una prima fase, un tendenziale aumento del numero di adesioni o di altre forme conciliate di definizione dei rapporti contribuenti/amministrazione ed un incentivo alla definizione mediante ravvedimento (si segnala, a titolo di esempio, che gli accertamenti ordinari definiti per adesione nel 2014 sono stati circa 64 mila, con una maggiore imposta definita complessiva di circa 2.427 milioni di euro e sanzioni definite per circa 527 milioni di euro; i versamenti con Modello F24 effettuati a titolo di sanzioni in sede di ravvedimento ammontano, per l'anno 2014, ad un totale di 486,5 milioni di euro ed hanno interessato 5.322.405 contribuenti); in una fase di lungo periodo si attende una complessiva riduzione delle attività di accertamento "puro" a beneficio delle attività di *compliance*.

C) Descrizione degli indicatori che consentiranno di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi indicati e di monitorare l'attuazione dell'intervento nell'ambito della VIR

Il principale indicatore che consentirà di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi del provvedimento sopra indicati è costituito dal monitoraggio sul livello di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti degli obblighi fiscali che le nuove misure sanzionatorie intendono, specialmente nella prospettiva di medio e lungo periodo, assicurare.

Gli indicatori puntuali, come rappresentato alla lettera B), sono rappresentati da:

- numero di definizioni concordate;
- ammontare dei versamenti effettuati in sede di ravvedimento;
- monitoraggio degli esiti complessivi delle attività di accertamento

D) Indicazione delle categorie dei soggetti, pubblici e privati, destinatari dei principali effetti dell'intervento regolatorio.

Destinatari dell'intervento regolatorio sono, indistintamente, tutti i contribuenti, persone fisiche e soggetti diversi, indipendentemente dalla circostanza che il comportamento dia origine all'irrogazione di una sanzione amministrativa ovvero all'accertamento di un fatto di reato ed indipendentemente dall'inadempimento fiscale contestato (gli interventi riguardano, infatti, tanto gli obblighi in tema di imposte dirette che in tema di imposte indirette).

Sezione 2 - Procedure di consultazione precedenti l'intervento

L'elaborazione delle misure contemplate dal decreto legislativo, oltre che costituire il frutto della attuazione delle previsioni contenute nella legge delega, rappresentano anche il prodotto di un attento confronto, nel contesto di una Commissione appositamente costituita (commissione Gallo), avviato con la partecipazione di rappresentanti dell'amministrazione finanziaria, del personale della magistratura e dei rappresentanti delle principali Associazioni di categoria che, negli anni, hanno più volte evidenziato diversi profili di criticità delle disposizioni sanzionatorie a cui si è cercato di porre rimedio. Naturalmente detti contributi sono stati valorizzati nella misura in cui hanno focalizzato l'attenzione su profili idonei al rispetto dei criteri di delega, tenendo conto dell'interesse globale e non particolare.

Sezione 3 - Valutazione dell'opzione di non intervento di regolamentazione (opzione zero)

L'opzione di non intervento non è stata presa in considerazione, tenuto conto che l'emanazione del decreto delegato costituisce adempimento necessario ai fini della prima attuazione della legge delega per il sistema fiscale. Nel merito il non intervento non avrebbe risolto le criticità evidenziate nella sezione 1.

Sezione 4 - Opzioni alternative all'intervento regolatorio

Tenuto conto delle conclusioni condivise dai diversi attori coinvolti in ordine alla opportunità dell'intervento, non sono state prese in considerazione opzioni alternative, attesi anche i limiti derivanti dai criteri direttivi della delega

Sezione 5 - Giustificazione dell'opzione regolatoria proposta e valutazione degli oneri amministrativi e dell'impatto sulle PMI

Le disposizioni introdotte comportano per effetto della razionalizzazione del sistema penale, della tendenziale riduzione degli importi delle sanzioni sia in misura fissa che in misura proporzionale e del *favor* per la correzione spontanea dell'errore o dell'omissione un alleggerimento degli oneri, anche amministrativi, a carico dei contribuenti. Questi effetti sono apprezzabili, nell'ampia platea di contribuenti interessati, anche nei confronti delle PMI, ancorché non ci siano interventi mirati e specifici per queste ultime. Non è possibile fornire dati in ordine all'impatto sulle PMI in quanto quelli menzionati nelle sezioni precedenti sono suddivisi in ragione del tributo e non in ragione delle dimensioni dei contribuenti

A) gli svantaggi e i vantaggi dell'opzione prescelta, per i destinatari diretti e indiretti, a breve e a medio-lungo termine, adeguatamente misurati e quantificati, anche con riferimento alla possibile incidenza sulla organizzazione e sulle attività delle pubbliche amministrazioni, evidenziando i relativi vantaggi collettivi netti e le relative fonti di informazione;

L'intervento proposto ha un indiscutibile impatto favorevole sui contribuenti derivante, in particolare, da:

- riduzione dell'area di intervento penale mediante rimodulazione delle soglie di punibilità;
- migliore graduazione delle sanzioni di cui in alcuni casi sono stati abbassati i minimi ed i massimi edittali e per le quali, in altre ipotesi sono state introdotte specifiche attenuanti;
- eliminazione di possibili incertezze e complicazioni nel procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative.

Nel realizzare complessivamente anche la menzionata razionalizzazione del sistema penale, attraverso la previsione di nuove soglie di punibilità, il decreto consente anche una ottimizzazione dei tempi ed una più efficiente organizzazione del lavoro da parte della magistratura penale.

Non sono stati individuati svantaggi di alcun tipo per cittadini ed imprese.

B) l'individuazione e la stima degli effetti dell'opzione prescelta sulle micro, piccole e medie imprese;

Il decreto non contiene misure specificamente riferibili alle PMI. Ancorché, quindi, queste beneficino degli effetti positivi dell'intervento, non è possibile effettuare a priori una quantificazione

C) l'indicazione e la stima degli oneri informativi e dei relativi costi amministrativi, introdotti o eliminati a carico di cittadini e imprese;

Il decreto, nel suo complesso, non prevede a carico dei cittadini costi connessi alla entrata in vigore delle disposizioni contenute, né in termini di segnalazione né in termini di documentazione e/o informazioni. Adempimenti a carico dei contribuenti sono stati introdotti in relazione a fattispecie del tutto residuali preordinate comunque al riconoscimento di specifici benefici.

D) le condizioni e i fattori incidenti sui prevedibili effetti dell'intervento regolatorio.

All'intervento sono ascrivibili effetti che potranno essere misurati tenuto conto di altri fattori strettamente connessi alla complessiva attuazione della legge delega (si vedano, in particolare, lo schema di decreto delegato sulla riforma della riscossione e l'AG 161 in tema di internazionalizzazione delle imprese) Lo schema di decreto non rinvia a decreti o altri provvedimenti di attuazione; può pertanto trovare immediata applicazione, senza ulteriori condizioni.

Sezione 6 - Incidenza sul corretto funzionamento concorrenziale del mercato e sulla competitività del Paese

Le misure contenute nel decreto non solo non presentano profili ed elementi idonei a falsare il corretto funzionamento del mercato e della competitività, ma anzi si pongono nell'ottica di promuovere il rilancio dell'economia del Paese. Come rappresentato nella sezione 1, il "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti" ha dato conto delle strette connessioni tra riforma del sistema sanzionatorio e concorrenzialità del Paese.

Sezione 7 - Modalità attuative dell'intervento di regolamentazione

A) i soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio;

Magistratura penale; Ministero dell'economia e delle finanze; Agenzia delle entrate; Agenzia delle Dogane.

B) le azioni per la pubblicità e per l'informazione dell'intervento;

Al testo del decreto verrà data adeguata pubblicità nel sito web del Ministero dell'economia e delle finanze e delle Agenzie fiscali; a cura delle singole amministrazioni interessate, inoltre, tutti i provvedimenti adottati in attuazione della legge delega confluiranno in apposite sezioni dedicate alle novità fiscali create sui predetti siti istituzionali.

C) strumenti e modalità per il controllo e il monitoraggio dell'intervento regolatorio;

Il monitoraggio sarà effettuato dai soggetti responsabili dall'attuazione dell'intervento regolatorio attraverso un attento monitoraggio degli obiettivi descritti nelle sezioni precedenti.

D) i meccanismi eventualmente previsti per la revisione dell'intervento regolatorio;

Non sono previsti criteri di revisione automatica della regolamentazione.

E) gli aspetti prioritari da monitorare in fase di attuazione dell'intervento regolatorio e considerare ai fini della VIR.

A cura del Ministero dell'economia e delle finanze verrà effettuata la prescritta VIR nella quale si valuterà l'effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'intervento regolatorio attraverso gli indicatori di cui alla sezione 1.

Sezione 8 - Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea

Le disposizioni del decreto non riguardano il recepimento di normativa europea; in ogni caso, la regolamentazione si pone in linea di continuità con taluni principi elaborati da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, nelle materie oggetto di armonizzazione.