
Mostra rif. normativi

Legislatura 17^a - Commissioni 2^o e 6^o riunite - Resoconto sommario n. 13 del 05/08/2015

PARERE APPROVATO DALLE COMMISSIONI 2^a E 6^a RIUNITE SULL'ATTO DEL GOVERNO N. 183

Le Commissioni 2^a e 6^a riunite, esaminato l'atto del Governo in titolo, premesso che

lo schema di decreto in titolo prevede la revisione del sistema penale tributario, mediante modifiche del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Titolo I) e la modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo;

lo schema dà attuazione all'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014, secondo cui la revisione del sistema sanzionatorio penale deve essere attuata secondo criteri di predeterminazione delle condotte illecite e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo - tra gli altri - la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte 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; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1, della legge delega; la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo deve essere effettuata al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, con la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità;

rilevato che

l'articolo 31 dello schema di decreto in titolo statuisce, al comma 1, che le disposizioni previste dal medesimo si applichino a partire dal 1^o gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017 e, conseguentemente, il successivo comma 1-bis, individua alcune disposizioni che non dovranno essere applicate limitatamente ai due anni di vigenza della emananda normativa, senza che peraltro la norma di delega faccia alcun riferimento ad un'applicazione temporanea della normativa delegata e senza che siano *aliunde* specificate le motivazioni e le conseguenze derivanti da una siffatta scelta, con particolare riferimento, tra l'altro, al ripristino o meno della vigenza delle disposizioni oggetto di modifiche, una volta che siano spirati i termini di efficacia del provvedimento in titolo, ovverosia a decorrere dal 1^o gennaio 2018;

la limitazione temporale degli effetti del provvedimento in titolo, secondo quanto previsto dal citato articolo 31, presenterebbe ulteriori elementi di criticità in ordine al profilo della successione delle leggi nel tempo. In particolare, risulterebbe preclusa l'applicabilità del principio del favor rei, che consentirebbe di far retroagire le disposizioni più favorevoli per i contribuenti per le violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore della nuova normativa, in quanto il quinto comma dell'articolo 2 del codice penale ne esclude l'applicazione nel caso di leggi "temporanee"; tale preclusione dovrebbe inoltre intendersi limitata alle sanzioni penali tributarie, in quanto, per le sanzioni amministrative tributarie, dovrebbe rimaner fermo quanto previsto dall'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che prevede l'applicazione del principio della legge più favorevole stabilendo che, qualora le leggi posteriori stabiliscano sanzioni

di entità diversa, si applica la legge più favorevole salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo, senza prevedere deroghe per interventi normativi di carattere temporaneo. In altre parole, dalla natura di legge temporanea della disposizione in oggetto discenderebbe la conseguenza - di problematica compatibilità con il principio di ragionevolezza - che il principio del favor rei finirebbe per essere derogato proprio nella materia penale, da cui ha tratto fondamento legislativo e costituzionale ormai generalizzato (cfr., ex plurimis, Corte cost. n. 393 del 2006 e Corte cost. sent. n. 236 del 2011), mentre finirebbe per essere applicato solo in materia di illeciti amministrativi, nella quale è generalmente ritenuto che - al di fuori dei casi tassativamente previsti - l'adozione dei principi di legalità, irretroattività e divieto di applicazione analogica, risultanti dall'articolo 1 della legge n. 689 del 1981, determini l'assoggettamento del comportamento considerato alla legge del tempo del suo verificarsi e la conseguente inapplicabilità della disciplina posteriore più favorevole, senza che possano trovare applicazione analogica, stante la differenza qualitativa delle situazioni considerate, gli opposti principi di cui all'articolo 2, secondo e terzo comma, del codice penale, in tema di retroattività della norma più favorevole (sul punto, cfr. da ultimo, Cass. sez. II, 24 novembre 2014, n. 24111);

anche in relazione ai profili sopra evidenziati con riferimento all'articolo 31, l'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000 - così come introdotto dall'articolo 11 dello schema di decreto - andrebbe rimeditato, laddove il medesimo configura nuove cause di esclusione della punibilità, per i reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del citato decreto n. 74 del 2000, qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. Tale disposizione - ove venisse eliminato il carattere temporalmente limitato della emananda normativa per le ragioni sopra esposte - avrebbe efficacia retroattiva, in applicazione del principio generale del favor rei. Rispetto a tale efficacia retroattiva, il momento della dichiarazione di apertura del dibattimento costituirebbe il discrimine temporale per l'applicazione della nuova causa di esclusione della punibilità ai fatti commessi anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova normativa, in ordine ai quali sia già pendente un procedimento penale. Questa soluzione - proprio per le caratteristiche dell'adempimento processuale individuato come discrimine temporale - potrebbe però risultare lesiva del principio di ragionevolezza, in particolare tenuto conto delle considerazioni svolte dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 393 del 2006;

inoltre, la soluzione delineata nel comma 1 del proposto nuovo articolo 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 presenta indubbe differenze rispetto alla previsione di cui al successivo comma 2, ai sensi della quale le condotte di pagamento dei debiti tributari, alle quali consegue l'esclusione della punibilità, devono essere poste in essere, nel caso dei delitti di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo n. 74, 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; il raffronto fra le due formulazioni rende peraltro evidente che la prima soluzione implica il rischio di depotenziare, sotto il profilo della prevenzione generale, l'efficacia delle disposizioni incriminatrici di cui ai predetti articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1;

con riferimento alla previsione di cui al citato comma 1 del proposto nuovo articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di indebita compensazione dei crediti "non spettanti" - anche alla luce della non chiara distinzione con i crediti "inesistenti" di cui al comma 2 dell'articolo 10-*quater* medesimo - deve inoltre evidenziarsi come la stessa si ponga sostanzialmente in contrasto con il vincolo di non attenuazione della risposta sanzionatoria fissato per i comportamenti di natura fraudolenta di cui all'articolo 8 della legge di delega;

ancora con riferimento alla formulazione di cui agli articoli 11 e 12 dello schema di decreto - laddove si prevede che determinate attività, aventi efficacia esimente o attenuante a seconda dei casi, debbano essere poste in essere prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado - la stessa, pur essendo già rinvenibile sia nel testo vigente dell'articolo 13, sia in quello dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 74 del 2000, appare quantomeno incompleta, non consentendo l'individuazione del termine entro cui le predette attività devono essere espletate con riferimento ai procedimenti di primo grado nei quali manca il dibattimento e, quindi, la dichiarazione di apertura dello stesso (applicazione della pena su richiesta e, soprattutto, giudizio abbreviato);

la previsione di cui all'articolo 13-*bis*, comma 3, del decreto legislativo n. 74 del 2000, come introdotto dall'articolo 11 dello schema di decreto - laddove stabilisce che, se il reato è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono aumentate della metà - 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). 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 consegua che il legislatore delegato non può configurare nuove circostanze aggravanti - ad effetto ordinario ovvero speciale come nel caso in questione - che determinino un superamento dei predetti limiti edittali;

esprimono parere non ostativo, con le seguenti condizioni:

- 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;
- 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;
- c) 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;
- 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 - e comunque inferiore a quella prevista per i casi precedenti - solo se la violazione reca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo);
- 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, 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;
- 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";

e con le seguenti osservazioni:

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;

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 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;

c) 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;

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;

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 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;

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;

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);

- 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;
- 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;
- 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;
- 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;
- 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;
- 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) 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;
- 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 dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate;
- 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;
- 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 nell'ambito dei singoli tributi;

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;

u) anche in tema di accise sarebbe opportuno un intervento di revisione del sistema sanzionatorio che, muovendo dai criteri enunciati nella delega, contempli 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;

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 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*, ovvero sia 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, 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;

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 contraddittoria 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;

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 presta, 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;

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;

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;

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 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 disciplina 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.

ff) prevedere un raddoppio delle pene stabilite per i delitti di cui al titolo II quando l'imposta evasa è superiore a tre milioni di euro o i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria.

Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio. (Atto n. 183).

PARERE APPROVATO DALLE COMMISSIONI

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

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

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

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

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

rilevato che lo schema di decreto in esame è in linea con i principi ed i criteri direttivi di delega, di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, individuando la sanzione penale (Titolo I dello schema) come una *extrema ratio* rispetto alla sanzione amministrativa, lasciando quindi alla pena la punizione di condotte caratterizzate da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, consistenti – come si legge nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto – in «comportamenti artificiali, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo». In questa ottica si è, pertanto,

proceduto alla individuazione di soglie di punibilità e a casi di non punibilità, che non stanno a significare la liceità delle condotte che stanno al di sotto di tali soglie o che rientrano nei casi di non punibilità, quanto piuttosto che l'illiceità di queste condotte è punita dalla sanzione amministrativa (Titolo II dello schema). In tal modo il giudice potrà concentrarsi meglio sulle violazioni di una certa gravità;

richiamato il seminario svolto dalle Commissioni II e VI il 27 luglio 2015 sulle tematiche relative allo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (Atto n. 183) e allo schema di decreto legislativo recante misure per la Pag. 10 revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto n. 184),

rilevato che:

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

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

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

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

in relazione al principio che stabilisce al «revisione del regime della dichiarazione infedele [...] al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti», il Governo ha ritenuto, anche sulla base dei lavori

preparatori della legge delega, che tale revisione «debba essere ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di frodolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali»;

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

1. in relazione all'articolo 1, comma 1, da un lato è necessario integrare la definizione di «dichiarazione» prevedendo anche quelle presentate dal sostituto d'imposta; dall'altro, alla lettera c), non appare congrua la definizione di «operazione simulata», che consisterebbe in «operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte» (oltre che nelle «operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti»), quando invece dovrebbe trattarsi di operazioni in cui gli interessi in apparenza dedotti nel negozio risultano del tutto inesistenti (parlandosi, in tal caso, di simulazione assoluta) ovvero diversi da quelli in realtà perseguiti (avendosi, in questa evenienza, una simulazione relativa). La simulazione è diretta a creare non già una situazione non voluta, bensì una situazione caratterizzata dalla divaricazione Pag. 11 fra il dato apparente e la situazione giuridica occulta, che viene considerata dalle parti del fenomeno simulatorio quale unica vincolante per le medesime;

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

3. il comma 3 dell'articolo 3 limita, in relazione al comma 1, la definizione di «mezzi fraudolenti» dettata dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del decreto legislativo n. 74 del 2000 (introdotto dall'articolo 1 schema decreto legislativo) con riferimento alle ipotesi di creazione

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

4. all'articolo 4, appare condivisibile l'inserzione del comma 1-*bis* nell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 nell'ottica di riservare la comminatoria penale soltanto alle condotte caratterizzate da un percepibile coefficiente di frode, secondo consolidata dottrina e giurisprudenza, venendo esclusi dall'area penalmente rilevante tutte le componenti valutative (concernenti «*elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti*») alla condizione che i *criteri concretamente applicati* siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Per tale ragione appare suscettibile di creare problemi applicativi la previsione del comma 1-*ter* per la quale «*non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette*», ponendosi, così come è scritta, come contraddittoria rispetto alla previsione del comma 1-*ter* che esordisce con la clausola «in ogni caso». È necessario pertanto che al predetto comma 1-*ter* le parole «in ogni caso» siano sostituite dalle seguenti: «fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*». Si segnala, inoltre, l'opportunità di sostituire nel primo comma dell'attualmente vigente articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 la parola «fittizio» (che aveva ingenerato Pag. 12 dubbi e complessità applicative) con il termine «inesistente», al fine di rendere la struttura del reato perfettamente coerente con il carattere della infedeltà. Tale modifica renderebbe perfettamente coerente il dettato del primo comma con quello del comma 1-*bis*, che, come detto, espressamente si riferisce a «*elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti*»;

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

un mero errore materiale dalle fattispecie fraudolente poste in essere da soggetti che tendono attraverso tale comportamento ad ostacolare volontariamente l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Pertanto, l'amministrazione finanziaria dopo aver esperito i dovuti controlli potrebbe qualificare le fattispecie più gravi;

6. nei casi in cui è stata innalzata o introdotta una soglia di punibilità, è ragionevole prevedere, anche ai fini di garantire tempi adeguati di prescrizione e l'irrogazione di una pena congrua rispetto alla gravità dei fatti, anche l'inasprimento della sanzione nel minimo e massimo edittale: cioè, una volta depenalizzati gli illeciti di fascia più bassa, infatti, ad un reato più grave dovrebbe corrispondere una sanzione più grave, come è avvenuto per il reato di omessa dichiarazione. In particolare, per i reati di cui agli articoli:

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

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

7. È del tutto condivisibile all'articolo 10 la scelta di prevedere una disciplina della confisca, abbandonando la tecnica del rinvio ad altra disposizione di legge. Tuttavia, il comma 2 del nuovo articolo 12-*bis* presenta una formulazione suscettibile di ingenerare dubbi applicativi, prevedendo che «*la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario*». Detta previsione risponde all'esigenza, senz'altro corretta, di evitare una duplicazione sanzionatoria (in senso lato), che si verrebbe a determinare nel caso che il contribuente infedele abbia restituito all'Erario quanto dovuto (somma evasa, interessi e sanzioni amministrative). La perplessità nasce tuttavia dall'impiego del verbo modale «potere», che autorizza un'interpretazione in forza della quale al giudice sarebbe preclusa la possibilità di disporre la confisca a seguito della sentenza di condanna nei casi nei quali il *quantum* di imposta evasa possa essere restituito all'Erario (e dunque: non sia già stato restituito). Situazione che esporrebbe al consistente rischio di vanificare da un lato la efficienza della sanzione e, dall'altro, di spingere l'agente a non restituire nulla. In questa prospettiva, allo scopo di evitare incertezze applicative, una ipotesi potrebbe essere quella di sostituire l'attuale Pag. 13 formula «che può essere restituita» con la locuzione «che è stata restituita». Qualora si intendano prendere in considerazione anche le fattispecie nelle quali sia in atto un sequestro per equivalente prodromico alla confisca e si voglia tuttavia consentire al contribuente di utilizzare quanto in sequestro per provvedere alla restituzione all'Erario, ovvero quando siano raggiunti accordi con l'Amministrazione finanziaria per il versamento rateale, la previsione potrebbe essere integrata con una clausola del tipo «che il contribuente si impegna a restituire», stabilendo altresì che in mancanza della restituzione la confisca venga comunque applicata.;

8. con riferimento all'articolo 12, avente ad oggetto le circostanze del reato di cui all'13-*bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, suscita serie perplessità la circostanza aggravante di cui al comma 3 dell'articolo 13-*bis*, non in ragione della sua ratio, ma a causa della

formulazione, apparendo opportuno un trattamento sanzionatorio più grave nel caso in cui il fatto è posto in essere con il contributo tecnico di un «professionista». Le perplessità sorgono in quanto non è chiaro se l'aggravamento sanzionatorio concerna unicamente il «correo» (termine processuale che dovrebbe essere sostituito da quello di concorrente o partecipe) ovvero anche il contribuente che ha beneficiato della particolare assistenza tecnica. La seconda soluzione appare essere quella corretta. La formulazione dell'aggravante non sembra rispondere al principio di determinatezza laddove si riferisce alla «*intermediazione fiscale*» ovvero alla «elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale», per cui potrebbe essere riformulata facendo riferimento ai fatti commessi dal compartecipe nell'esercizio di un'attività di consulenza fiscale esercitata da intermediario bancario o finanziario;

9. appare incongrua la delimitazione ad un determinato periodo (1° gennaio 2016-31 dicembre 2017) dell'applicazione delle disposizioni dello schema non solamente in riferimento alle disposizioni di natura penale, nel qual caso si palesa una violazione dell'articolo 3 della Costituzione per irragionevolezza, ma anche in relazione a tutte le altre disposizioni del testo ed alla stessa *ratio* del medesimo. Con particolare riferimento alle sanzioni amministrative, si sottolinea che queste, secondo i principi fondanti del provvedimento in esame, sono volte a punire quelle condotte illecite che hanno una corrispondenza in fattispecie penali, dalle quali si differenziano sotto l'aspetto quantitativo (soglie di punibilità). Prevedere anche per le sole sanzioni amministrative un'applicazione limitata nel tempo sarebbe, quindi, incongruo e incoerente con la *ratio* del provvedimento proprio in considerazione della circostanza che la sfera dell'illiceità delle condotte punite è data dalla complementarietà della sanzione penale con la sanzione amministrativa. L'articolo 31 dovrebbe quindi essere mantenuto solo con riferimento alle opportune disposizioni abrogative necessarie per coordinare la normativa vigente al provvedimento in esame;

esprimono

PARERE FAVOREVOLE

con le seguenti condizioni:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

j. con riferimento agli articoli 7 e 8 dello schema, i quali modificano gli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo n. 74 del 2000, rispettivamente innalzando la soglia di non punibilità da 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;

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

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

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

fino al 31 dicembre 2017 e a disporre comunque l'abrogazione definitiva della disposizione di cui alla lettera e) del comma 1-*bis*;

e con le seguenti osservazioni:

1. con riferimento all'articolo 15, comma 1, dello schema, il quale apporta numerose modifiche al decreto legislativo n. 471 del 1997, in materia di sanzioni tributarie non penali, valuti il Governo l'opportunità di sostituire, ove ricorrano, alla lettera a), concernente le violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, alla lettera b), concernente le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, alla lettera e), concernente le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, e alla lettera f), concernente le violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, le parole: «dal novanta al centoottanta» con le seguenti: «dall'ottanta al centosessanta»;

2. con riferimento all'articolo 15, comma 1, lettera m), numero 6), dello schema, la quale inserisce nell'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997, un nuovo comma 7-*bis*, valuti il Governo l'opportunità di sopprimere tale nuovo comma 7-*bis*, il quale prevede l'applicazione di una sanzione dal 10 al 50 per cento delle somme in caso di mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti finanziari e delle relative operazioni di cui all'articolo 32, primo comma, numero 2), del D.P.R n. 600 del 1973, salvo che le somme non risultino dalle scritture contabili;

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

