

XVII legislatura

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

Luglio 2015
n. 101



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

SBilancioCU@senato.it

 [@SR_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

Direttore dott. Renato Loiero

Segreteria

tel. 5790

Uffici

**Documentazione degli effetti
finanziari dei testi legislativi**

dott. Fortunato Lambiase

tel. 3786

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Daniele Bassetti

tel. 3787

Segretari parlamentari

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

Servizio del bilancio, (2015). Nota di lettura, "Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (Atto del Governo n. 183)". NL101, luglio 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura

INDICE

Articoli 1-32..... *1*

Articoli 1-32

Lo schema di decreto in commento prefigura nel Titolo I la revisione del sistema penale tributario, attraverso puntuali modifiche al D.Lgs. n. 74 del 2000 che, si ricorda, disciplina i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA; nel Titolo II dello schema è invece delineata la revisione dell'impianto sanzionatorio amministrativo, con modifiche ai D.Lgs. nn. 471 e 472 del 1997 nonché al trattamento sanzionatorio previsto in altre disposizioni di legge o di regolamento (ad esempio in materia di imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131 del 1986).

La disciplina è posta in essere in attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla delega (L n. 23 del 2014, art.8) per il riordino della materia che sono, in sintesi, per la parte penalistica, quelli di predeterminazione delle condotte illecite e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, con individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie. Quanto alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo il legislatore delegato dovrà meglio calibrare il trattamento sanzionatorio alla gravità dei comportamenti, con possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare le sanzioni amministrative in luogo di quelle penali, in relazione ad adeguate soglie di punibilità.

Si riassumono di seguito gli ambiti di intervento in relazione al contenuto degli articoli dello schema. Per la materia penalistica gli stessi riguardano:

- L'articolo 1 interviene sulle definizioni di "elementi attivi o passivi" (art. 1, comma 1 lett. *b*)¹ e di "imposta evasa" (articolo 1, comma 1, lettera *f*); nel contempo si introducono le nuove definizioni di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"(art. 1, comma 1, lettera *h*) e di "mezzi fraudolenti" (art. 1, comma 1, lettera *i*);
- L'articolo 2, attraverso la soppressione della parola "annuali" nell'articolo 2, comma 1, amplia il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine della configurabilità del reato ivi previsto. La modifica estende l'ambito applicativo della sanzione penale a tutte le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o di procedure concorsuali.
- L'articolo 3 riscrive il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, modificando la condotta punibile, elevando la soglia di punibilità ed escludendo esplicitamente da tale fattispecie la mancata fatturazione o la sottofatturazione.
- L'articolo 4, intervenendo sulla disciplina del reato di dichiarazione infedele, eleva le soglie di punibilità ed esclude dall'ambito applicativo della norma una serie di condotte².
- L'articolo 5 eleva la pena prevista per il reato di omessa dichiarazione così come innalza la soglia di punibilità che scatta quando l'imposta evasa è superiore a 50 mila euro (la soglia vigente è di 30 mila euro). In particolare, con il comma 1-*bis*, si introduce il nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta che punisce, con la reclusione da uno a tre anni, chiunque non presenta, essendovi tenuto, la dichiarazione di sostituto d'imposta (il c.d. modello 770), quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50 mila euro.
- L'articolo 6 eleva la pena edittale (da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione)³ a carico di 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.

¹ Gli articoli richiamati sono riferiti al D. Lgs. n. 74 del 2000, in assenza di specificazioni.

² Si tratta della non corretta classificazione, della valutazione di elementi esistenti e riportati in bilancio, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

³ La pena attuale è da sei mesi a cinque anni.

- L'articolo 7 chiarisce la portata del reato di omesso versamento di ritenute certificate ed innalza la soglia di punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila euro.
- L'articolo 8 eleva la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA da 50 mila a 250 mila euro per ciascun periodo di imposta.
- L'articolo 9 distingue l'ipotesi di indebita compensazione di crediti non spettanti, per la quale rimane ferma la vigente pena, da sei mesi a due anni, nei confronti di chi non versa le somme dovute, dall'ipotesi di indebita compensazione di crediti inesistenti punita più severamente con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Per entrambe rimane ferma la vigente soglia di punibilità di 50 mila euro.
- L'articolo 10 dispone che, nel caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero quando non è possibile, la confisca per equivalente di beni per un valore corrispondente nella disponibilità del reo. La confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario.
- L'articolo 11 introduce una causa di non punibilità rappresentata dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, con una disciplina diversa a seconda che si tratti, da un lato, dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento dell'IVA e dell'indebita compensazione di crediti non spettanti (comma 1), e dall'altro lato dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione (comma 2). Per i debiti tributari per i quali sono già in corso piani di rateizzazione, è concesso un termine di tre mesi per provvedere al pagamento del debito residuo. Il termine decorre dall'apertura del dibattimento di primo grado e può essere prorogato una sola volta dal giudice per altri tre mesi. Durante il maggior termine per adempiere, la prescrizione del reato è sospesa (comma 3).
- L'articolo 12, al comma 1, prevede, al di fuori dei casi di non punibilità, la diminuzione fino alla metà delle pene (la norma vigente prevede la riduzione fino ad un terzo), senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Nel comma 2 si condiziona la richiesta di patteggiamento per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 al solo caso in cui sia stato pagato integralmente il debito tributario prima dell'apertura del dibattimento ovvero nel caso in cui sia stato esperito il ravvedimento operoso.
- L'articolo 13, al comma 1, dispone che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal 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. Il comma 2 fa espressamente salve le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, in materia di affluenza al "Fondo unico giustizia" delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.
- L'articolo 14 dispone l'abrogazione espressa degli articoli 7 (*Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio*), 16 (*Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive*) del D.Lgs. n. 74 del 2000 e dell'articolo 1, comma 143, della legge n. 277 del 2007 (in tema di confisca).

Per la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, gli interventi riguardano gli ambiti sotto elencati.

A) L'articolo 15, comma 1, dello schema modifica il decreto legislativo 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.

A.1) La lettera *a*) sostituisce l'articolo 1 del citato D.Lgs. n. 471/1997. Nello specifico, nel nuovo comma 1, si prefigura la modifica del trattamento sanzionatorio per i casi di omessa presentazione della dichiarazione, riproporzionando le sanzioni in relazione al ritardo nell'adempimento. In particolare, se la dichiarazione omessa è presentata 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, 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 piena, in misura fissa, da euro 250 a euro 1.000, se non sono dovute imposte. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti di soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 1 è modificata la disciplina per la fattispecie di infedele dichiarazione, attraverso una graduazione della sanzione base, secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente. È espressamente previsto che la sanzione, compresa tra il 90 e il 180 per cento (ridotta rispetto ai vigenti parametri compresi tra il 100 e il 200 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: ovvero l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Il comma 4 prevede, al di fuori di condotte fraudolente, 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 stessa riduzione di un terzo della sanzione è prevista quando l'infedeltà della dichiarazione deriva da errori sull'imputazione dei costi per competenza temporale di elementi positivi o negativi di reddito. Per beneficiare di tale riduzione è 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.

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.

Nel comma 6 dell'articolo 1 è stata disciplinata 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 (di cui si prevede l'abrogazione dal successivo articolo 31). In particolare si prevede il raddoppio delle sanzioni base⁴.

A.2) La lettera *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.

A.3) La lettera *c*) interviene sulle misure sanzionatorie di cui all'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 250 a 2.000 euro) la sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

A.4) La lettera *d*) abroga l'articolo 4 del D.Lgs. n. 471 del 1997, originariamente inserito per disciplinare, in via transitoria, il regime sanzionatorio delle dichiarazioni incomplete di cui all'articolo 46, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo abrogato a decorrere dal 1° aprile 1998).

⁴ Rispetto alla vigente formulazione dell'articolo 1 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, in un'ottica di maggiore proporzionalità e di rimozione delle sanzioni improprie dal sistema sanzionatorio.

A.5) La lettera *e*) modifica l'articolo 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni riguardanti la dichiarazione dell'IVA.

A.6) La lettera *f*) effettua diversi interventi nell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 recante la disciplina sanzionatoria per l'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA, anche intracomunitaria. Nel comma *9-bis* viene ridotta la sanzione amministrativa (fra il novanta ed il centottanta per cento) relativa al mancato assolvimento dell'IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*. Nel comma *9-ter* la sanzione amministrativa relativa all'acquisto non documentato regolarmente (ora pari al 20 per cento del corrispettivo) è resa applicabile dal 10 al 20 per cento.

A.7) La lettera *g*) opera sull'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, che da proporzionale (dal cento al duecento per cento dell'imposta) viene stabilita in misura fissa da euro 250 a euro 2.000, al fine di armonizzarla con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 175 del 2014 in materia di semplificazioni fiscali. Dal 1° gennaio 2015, infatti, il fornitore dell'esportatore abituale 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.

A.8) La lettera *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.

A.9) La lettera *i*) reca interventi sull'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, nel quale si prevede l'applicazione di un'unica sanzione per entrambi i settori impositivi e per le diverse infrazioni configurabili.

A.10) La lettera *l*) interessa 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.

A.11) La lettera *m*) interviene sull'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.

A.12) La lettera *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 le sanzioni ivi previste.

A.13) La lettera *o*) sostituisce l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni degli obblighi di versamento dei tributi.

A.14) La lettera *p*) modifica l'articolo 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997 il quale 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 norma in esame elimina, rispetto alla vigente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento.

A.15) La lettera *q*) opera sull'articolo 15 del D.Lgs. n. 471 del 1997 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 del modello F24 a saldo zero, attualmente prevista dall'articolo 19, comma 4, del D.Lgs. n. 241 del 1997 che viene, conseguentemente, abrogato dal successivo articolo 31 del provvedimento in esame.

B) Il Capo II, contenente il solo articolo 16, introduce modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante la disciplina generale delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

B.1) La lettera *a*) interessa l'articolo 2, comma 4, del Decreto legislativo n. 472 del 1997 il quale prevede un meccanismo di adeguamento triennale delle misure delle sanzioni amministrative.

B.2) La lettera *b*) abroga l'articolo 5, comma 2, del Decreto legislativo n. 472 del 1997, relativo alla disciplina della responsabilità dell'autore materiale della violazione. Il contenuto di detto comma 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.

B.3) La lettera *c*) interviene sull'articolo 7 del Decreto legislativo n. 472 del 1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione.

B.4) La lettera *d*) modifica l'articolo 11 del Decreto legislativo n. 472 del 1997, relativo alla disciplina dei responsabili della sanzione amministrativa.

B.5) La lettera *e*) interessa l'articolo 12, del Decreto legislativo n. 472 del 1997 concernente il concorso di violazioni e la continuazione.

B.6) La lettera *f*) interviene sull'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante l'istituto del ravvedimento operoso. Con la prima modifica in esame (al comma 1, lettera *a-bis*), dell'articolo 13), si specifica che la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata trova 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 (in luogo del termine per la presentazione della dichiarazione, previsto dalla norma vigente), ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in sede dichiarativa ha luogo entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

B.7) La lettera *g*) concerne l'articolo 14 del Decreto legislativo n. 472 del 1997 che disciplina la materia della responsabilità dipendente da cessione di azienda o di un ramo di azienda, prevedendo la responsabilità solidale del cessionario per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

B.8) La lettera *h*) interessa l'articolo 23 del Decreto legislativo n. 472 del 1997, che disciplina l'istituto della sospensione dei rimborsi e la compensazione.

C) Con il Capo III vengono introdotte novelle a specifiche disposizioni sanzionatorie, contenute in altri provvedimenti normativi.

C.1) Modifiche al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro). L'articolo 17, comma 1, intervenendo sull'articolo 17 del DPR 131/1986 prevede che la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite del contratto di locazione deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto entro trenta giorni. L'articolo 18 introduce, nell'ambito dell'articolo

69, comma 1, del citato DPR n. 131, una riduzione della sanzione prevista per omessa registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta qualora la richiesta di registrazione sia effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni: fermo restando un importo minimo pari a 200 euro, si prevede in tali casi che la sanzione per omessa registrazione sia compresa tra il 60 e il 120 per cento dell'ammontare delle imposte dovute. Sono inoltre ridotte le misure minima e massima della sanzione prevista dall'articolo 72 del citato D.P.R. n. 131 per l'occultazione di corrispettivo convenuto. Le vigenti sanzioni (dal 200 al 400 per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato) sono sostituite con quelle dal 120 al 240 per cento.

C.2) Il comma 2 dell'articolo 17 modifica l'articolo 3, comma 3, del Decreto legislativo 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.

C.3) L'articolo 19 modifica l'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 recante disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, la norma in esame sopprime 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.

C.4) L'articolo 20 interessa l'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004, concernente la disciplina dell'atto di recupero motivato per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati.

C. 5) L'articolo 21 modifica l'articolo 4, comma 6-*quinquies* del D.P.R. n. 322 del 1998, recante la disciplina sanzionatoria della certificazione unica. La norma prevede una sanzione di 100 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata. In tal caso non si applica la norma in tema di concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997), la quale dispone un'aggravante di pena per chi viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Nel caso di errore nella trasmissione della certificazione, la sanzione suddetta non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza. Con la norma in esame viene inserito un tetto massimo, pari ad euro 50.000, per ciascun sostituto di imposta, quale limite per l'irrogazione della sanzione di 100 euro, prevista per ogni certificazione omessa, tardiva o errata (sanzione, peraltro, non cumulabile per espressa previsione normativa).

C.6) L'articolo 22 interviene sulla disciplina in tema di obbligo da parte degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale di comunicazione in via telematica all'Anagrafe tributaria degli elenchi dei soggetti ai quali sono state rimborsate spese sanitarie per effetto dei contributi versati di cui all'articolo 51, comma 2, lett. a), del TUIR. Si tratta dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Per effetto delle modifiche in esame 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.

C. 7) L'articolo 23 modificando l'articolo 3 del D.Lgs. n. 175 del 2014 introduce una specifica disciplina sanzionatoria per i soggetti tenuti a inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate nel 2015 ai fini della loro messa a disposizione dell'Agenzia delle entrate. Per tali soggetti si prevede che, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 3, del D.Lgs. n. 175 del 2014, si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del D.Lgs. n. 472

del 1997, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione, 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.

C.8) L'articolo 24 modifica l'articolo 39 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, recante la disciplina del visto ovvero dell'asseverazione 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 (legge n. 190 del 2014, articolo 1, comma 637).

C.9) L'articolo 25 disciplina le modalità di riconoscimento, nell'ambito dei procedimenti di accertamento (articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973) e di adesione (articolo 7 del Decreto legislativo n. 218 del 1997), di eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato.

C.10) L'articolo 26, introducendo un nuovo comma 1-*bis* all'articolo 13 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), 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.

C.11) L'articolo 27 apporta modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347). Il comma 1 modifica l'articolo 6, comma 2, ampliando il termine concesso ai cancellieri per richiedere la trascrizione, portandolo a 120 giorni (rispetto agli attuali 30 giorni) dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta. Il comma 2 interviene sui commi 1 e 2 dell'articolo 9. Al comma 1, del citato articolo è prevista la riduzione del 50 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 della sua pubblicazione. Al comma 2, è contemplata la sanzione in misura fissa di euro 50 qualora le richieste siano effettuate con analogo ritardo non superiore a trenta giorni.

C.12) L'articolo 28 reca modifiche all'articolo 50 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (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. È quindi disposta una riduzione al cinquanta per cento delle misura minima e massima della sanzione per omessa presentazione della dichiarazione di successione, 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.

C.13) Con l'articolo 29 sono modificati gli articoli 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo). In particolare all'articolo 25, comma 3, è introdotta una riduzione al cinquanta per cento delle misure minime e massime della sanzione per omessa dichiarazione di conguaglio di cui all'articolo 15 (dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente distinti per voce di tariffa e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo), qualora la stessa dichiarazione sia presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni.

C.14) L'articolo 30 apporta modifiche agli articoli 32 e 33 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di sanzioni sull'imposta sugli intrattenimenti, prevedendo, tra l'altro, la riduzione delle misure previste. 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. Al comma 3 è prevista una sanzione minima di 500 euro per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, ovvero per l'emissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali. Il comma 4 dell'articolo 33 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 a seguito dell'abrogazione del comma 6 dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997 da parte dell'articolo 33, comma 10, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, a decorrere dal 2 ottobre 2003.

D) Lo schema reca quindi disposizioni in ordine alla sua efficacia ed alla copertura finanziaria. In particolare l'articolo 31, al comma 1, stabilisce che le disposizioni previste dal provvedimento in esame si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017. Il comma 1-*bis*, conseguentemente, individua le disposizioni che non debbono essere applicate, in coincidenza con la temporanea applicazione delle disposizioni del decreto legislativo.

L'articolo 32 reca le disposizioni finanziarie disponendo che alla copertura degli oneri derivanti dal provvedimento in esame, stimati in 40 milioni di euro annui per il 2016 e per il 2017, si provveda mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 16 della legge n. 23 del 2014.

La RT, dopo aver ricordato i criteri direttivi che l'articolo 8 della legge delega (L. n. 23/2014) pone a riferimento per la revisione del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo in materia tributaria, rappresenta che lo schema interviene su numerose norme vigenti, in particolare quelle contenute nei Decreti legislativi n. 74 del 2000 e numeri 471 e 472 del 1997. Quanto all'impatto finanziario della riforma, la RT distingue preliminarmente 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 indotti (essenzialmente associati 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). Osserva, in linea generale, che le disposizioni volte a ridurre il trattamento sanzionatorio, 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 incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti. Pur potendosi ipotizzare che la somma degli effetti positivi, diretti ed indotti, superi quella degli effetti negativi, la RT conclude per la compensazione piena degli effetti di segno contrario, affermando che a tale valutazione si è giunti sulla base dell'adozione di un approccio prudentiale e per la considerazione che l'introduzione di un quadro normativo degli obblighi dei contribuenti più definito, volto a favorire lo svolgimento delle attività economiche, l'effettuazione di nuovi investimenti, e l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, potrebbe aumentare le entrate erariali.

Con riguardo alla riforma del sistema sanzionatorio penale, stante l'incidenza su una platea di contribuenti molto ridotta, la RT associa all'innalzamento delle soglie di punibilità effetti di sistema molto contenuti (che potrebbero determinarsi sul gettito di tipo indotto in conseguenza della riduzione

dell'efficacia deterrente della sanzione penale). Si tratterebbe in ogni caso di effetti da considerare come ampiamente compensati da altri di segno opposto. La riduzione dell'area di intervento della sanzione penale a beneficio di quella amministrativa – continua la RT – genera effetti positivi di gettito derivanti dalla sostituzione di una sanzione detentiva con una sanzione pecuniaria; inoltre analoghi effetti sono ascrivibili alla prefigurata introduzione della nuova circostanza attenuante costituita dall'avvenuto pagamento del debito tributario anche a seguito di procedure conciliative o di adesione; maggiori effetti positivi inoltre dovrebbero derivare dalla 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.

Quanto alla riforma del sistema sanzionatorio amministrativo, la RT valuta ragionevole e prudentiale ipotizzare che la stessa possa dar luogo ad un analogo bilanciamento degli effetti derivante dalla rimodulazione del trattamento sanzionatorio in direzioni di segno opposto (positivo, ad esempio, nei casi di incremento delle sanzioni che colpiscono i fenomeni di frode e negativo nei casi di affievolimento della sanzione per le condotte meno offensive). Effetti positivi di gettito devono ascrivere 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 sono svolti in RT con riferimento alle modifiche 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, è 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 alla 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", 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.

La RT peraltro conclude ascrivendo allo schema in commento – in via meramente prudenziale ed al fine di salvaguardare i saldi di finanza pubblica – comunque un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui per gli anni 2016 e 2017, tenuto conto che gli interventi sul sistema sanzionatorio previsti dall'atto stesso sono limitati ai predetti anni.

Al riguardo, si osserva preliminarmente che andrebbero chiarite le ragioni in base alle quali si è inteso limitare nel tempo (da 1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2017) gli effetti dell'articolata revisione del trattamento sanzionatorio penale ed amministrativo in materia tributaria. Né la relazione illustrativa né la legge delega offrono indicazioni ed elementi sul punto ed a supporto della ragionevolezza – da valutare alla luce di parametri costituzionali (cfr. art. 3 della Costituzione)⁵ – di una opzione normativa che, qualora confermata, potrebbe dar luogo ad incertezze applicative:

- sotto il profilo della individuazione della normativa applicabile alle violazioni commesse dopo il 31 dicembre 2017, quanto alla riviviscenza o meno delle norme interessate dalle novelle/modificazioni/abrogazioni che verrebbero operate con effetti temporanei a seguito dell'adozione dello schema in esame e destinate a non produrre effetti dal 1 gennaio 2018 (con particolare rilievo per le norme penali di cui al D.Lgs. n.74/2000);
- in ordine all'eventuale applicazione del principio del *favor rei*, in presenza della successione di differenti discipline nel tempo⁶, che consentirebbe di far retroagire l'applicazione delle disposizioni sopravvenute più favorevoli ai contribuenti su violazioni, non definite, commesse precedentemente⁷.

⁵ Un chiarimento, sempre sotto il profilo della ragionevolezza, dovrebbe riguardare la differente opzione normativa prescelta nella prefigurata disciplina delle cause di non punibilità di cui al comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 74/2000, in relazione ai reati di cui agli articoli 10 *bis* (omesso versamento di ritenute certificate), 10-*ter* (Omesso versamento di IVA) e 10-*quater* (Indebita compensazione) del citato decreto, e dal comma 2 dell'articolo 13, per i reati di cui agli articoli 4 (dichiarazione infedele) e 5 (Omessa dichiarazione) del D.Lgs. n. 74/2000. Per tali ultime fattispecie la causa di esclusione della punibilità opera solo se il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione omessa abbiano avuto luogo prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Per i reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* invece l'estinzione del debito tributario è causa di non punibilità se intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

⁶ Quella vigente, quella che avrà effetto dal 1 gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2017 e quella applicabile a partire dal 1 gennaio 2018.

⁷ Se da un lato parrebbe preclusa l'applicabilità del principio del *favor rei* nella materia dei reati tributari (Cfr. art 2, comma 5, c.p. che ne esclude l'applicazione nel caso di leggi "temporanee") non altrettanto si può affermare invece per la materia amministrativa (cfr. art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 che prevede l'applicazione del principio della legge più favorevole salvo che il provvedimento di irrogazione

Per i profili di quantificazione, si condividono in linea di massima le considerazioni espresse in RT circa il fatto che la nuova disciplina potrebbe dar luogo ad effetti finanziari operanti in direzioni contrapposte in termini di maggiori/ minori entrate e che alla previsione di cause di non punibilità rappresentate dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi possono associarsi effetti positivi per la finanza pubblica. Tuttavia si osserva che non appare del tutto comprensibile la linea argomentativa esposta nella RT che, dopo aver in più parti affermato il bilanciamento e la compensazione degli effetti finanziari associabili sia alla revisione del trattamento sanzionatorio penalistico sia a quello amministrativo nonché all'insieme delle disposizioni in commento, conclude ascrivendo, in ottica prudenziale ed al fine di salvaguardare i saldi di finanza pubblica, un onere di 40 mln di euro per ciascun anno di efficacia delle disposizioni di cui allo schema (2016 e 2017). L'indicazione dell'onere, oltre a non risultare coerente con quanto affermato in precedenza circa l'impatto della nuova disciplina, non è stata peraltro accompagnata da alcun elemento informativo o dato che possa supportare la stima e la sua adeguatezza. Anche le considerazioni della RT poste alla base dell'affermato bilanciamento degli effetti, non sono state circostanziate dalla produzione di dati ed informazioni, anche aggregati, quali ad esempio riferiti agli incassi (ed al loro andamento in un dato arco temporale) rivenienti dall'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie oggetto di intervento (almeno quelle più significative) raffrontate a possibili previsioni di entrate derivanti dalla prefigurata rimodulazione degli omologhi trattamenti sanzionatori (specificamente per i casi di adempimenti tardivi). Andrebbero inoltre verificata la formulazione della norma di cui all'articolo 32 nella parte in cui indica gli oneri in misura "pari a" e non invece "valutati in" 40 mln di euro. Considerata poi la copertura disposta, andrebbero forniti chiarimenti in ordine ai criteri di imputazione nei tendenziali di finanza pubblica delle entrate derivanti dalle sanzioni in esame⁸ nonché, ove si confermasse detta imputazione, andrebbero rese informazioni circa la mancata valutazione degli effetti di cassa che la rimodulazione del trattamento sanzionatorio dovrebbe determinare anche sugli esercizi successivi al 2017, avuto riguardo ai tempi di prassi richiesti per la definizione degli accertamenti.

Quanto alla prefigurata rimodulazione delle sanzioni amministrative, dall'insieme degli interventi, sono indicate nel prosieguo le più significative disposizioni suscettibili di dar luogo ad effetti finanziari potenzialmente negativi

sia divenuto definitivo) per la quale non sono previste deroghe per interventi normativi a tempo. Andrebbe quindi verificata la ragionevolezza di una opzione normativa, quale quella in esame, che finirebbe per escludere l'applicazione del principio del *favor rei* nella sola materia penale.

⁸ Tali entrate non sono infatti di norma considerate nella costruzione dei tendenziali di finanza pubblica.

per l'erario in conseguenza della riduzione del trattamento sanzionatorio in senso più favorevole al contribuente. Si tratta precisamente delle norme:

a) recanti modifiche al D.Lgs. 471/1997 di seguito richiamate:

a.1) in relazione agli interventi operati all'articolo 1 (violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP) del citato decreto legislativo:

- si introduce un dimezzamento delle sanzioni applicabili per i casi di presentazione tardiva della dichiarazione IRPEF/IRAP (dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute si passa al 60% al 120%; in tali casi se non sono dovute imposte si applica la sanzione da euro 150 ad euro 500 (in luogo di quella da euro 250 ad euro 1000 che continuerà ad operare per i casi di omessa dichiarazione);
- si rimodula al ribasso la sanzione amministrativa prevista per i casi di dichiarazione che indica un imponibile inferiore a quello accertato ovvero una imposta inferiore al dovuto ovvero un credito superiore a quello spettante (si passa da una sanzione amministrativa dal 100 % al 200% della maggiore imposta o della differenza del credito alla sanzione dal 90% al 180 %)
- si riduce di un terzo la sanzione quando l'accertato è inferiore al 3% e comunque ad euro 30.000, nei casi in cui l'infedeltà è conseguenza di un errore. Se non vi è alcun danno per l'erario la sanzione è pari ad euro 250;

a.2) in relazione agli interventi operati all'articolo 2 (violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP) del citato decreto legislativo:

- è prevista una riduzione del trattamento sanzionatorio nei casi di tardiva presentazione della dichiarazione da parte del sostituto di imposta (dal 120% al 240% dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 500, la sanzione per l'adempimento curato tardivamente è ridefinita nel 60% al 120% con un minimo di euro 200);
- si rimodula al ribasso la sanzione amministrativa prevista per i casi di dichiarazione di compensi, interessi ed altre somme in misura inferiore a quella accertata (dal 100% al 200% delle ritenute non versate si passa alla sanzione dal 90% al 180%);
- la sanzione è ridotta ad un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate è inferiore al 3% delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarate e comunque inferiore a 30.000 euro.

a.3) in relazione alle seguenti modifiche all'articolo 5 – violazioni relativa alla dichiarazione IVA ed ai rimborsi del citato decreto legislativo:

- nel caso di presentazione tardiva della dichiarazione è previsto un dimezzamento della sanzione amministrativa che dal minimo del 120% al massimo del 240%, con un minimo di euro 250 passa da un minimo del 60% ad un massimo del 120% con un minimo di euro 200;
- nel caso di dichiarazione da cui risulta una imposta inferiore al dovuto ovvero una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante la sanzione applicabile è rivista dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato (per la disciplina vigente la sanzione applicabile va dal 100% al 200%);
- è prevista una riduzione di un terzo quando la maggiore imposta o la minor eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al 3% dell'imposta o dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e comunque complessivamente inferiore ad euro 30.000;

a.4) in relazione alle modifiche all'articolo 6 – violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA – del citato decreto legislativo:

- è prevista per chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione ed alla registrazione di operazioni imponibili la sanzione amministrativa compresa fra il 90 ed il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 ad euro 2000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Per la disciplina vigente la sanzione prevista è compresa fra il 100 ed il 200 per cento e non è prevista la riduzione per i casi in cui la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo;
- al comma 9-*bis* si ridefinisce la sanzione prevista compresa tra il 90% ed il 180 % dell'imposta con un minimo di euro 258,00 (per la disciplina vigente la sanzione è compresa tra il 100 % ed il 200 per cento con il medesimo minimo);
- al comma 9-*ter* la sanzione amministrativa potrà essere determinata tra il 10 ed il 20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente (nella disciplina vigente la sanzione è determinata in modo fisso nel 20% del corrispettivo);

a.5) in relazione alle modifiche all'articolo 13 – ritardati o omessi versamenti diretti ed altre violazioni in materia di compensazione – del citato decreto legislativo:

- si prevede per i casi di versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni la riduzione alla metà del trattamento sanzionatorio previsto;

b) recanti modifiche al D Lgs. n. 472 del 1997 di seguito richiamate:

b.1) l'articolo 11, in materia di responsabili della sanzione amministrativa, si prevede che se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave la sanzione non può essere eseguita nei confronti dell'autore che non ne abbia tratto vantaggio in somma eccedente euro 50.000, fatto salve specifiche fattispecie alle quali si fa rinvio;

b.2) l'articolo 14, in tema di cessione di azienda, nella parte in cui si esclude la responsabilità solidale del cessionario per il pagamento delle imposte e delle sanzioni e quanto altro previsto per i casi di cessione che avvengono nell'ambito di una procedura concorsuale, un accordo di ristrutturazione dei debiti o di un procedimento di composizione della crisi da sovra indebitamento o di liquidazione del patrimonio.

c) recanti modifiche al D.P.R. n. 131 del 1986 – Testo unico delle disposizioni in materia di imposta di registro – di seguito richiamate:

c.1) l'articolo 69 prevede un dimezzamento della sanzione applicabile nei casi in cui la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni (la sanzione vigente è pari da un minimo di 120 ad un massimo del 240 per cento dell'imposta dovuta);

c.2) l'articolo 79 per il caso di occultazione del corrispettivo la nuova sanzione sarà dal 120 al 240 per cento della differenza tra imposta dovuta e quella già applicata (per la disciplina vigente la sanzione è dal 200 al 400 per cento della predetta differenza);

d) in relazione alle novelle operate con riferimento al D.Lgs. n. 347 del 1990, al D.P.R. n. 322 del 1998, alla legge n. 413 del 1991.

Possono invece determinare maggiori incassi conseguenti all'irrogazione delle sanzioni le seguenti disposizioni:

1) in relazione ai seguenti interventi operati sul D.Lgs. n. 471 del 1997:

- il nuovo comma 3 dell'articolo 1 che dispone l'aumento della metà della sanzione quando la violazione relativa alla dichiarazione IRPEF/IRAP è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa

o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolenti;

- il comma 6, in materia di c.d. "cedolare secca", in relazione al caso in cui nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, per il quale è disposta l'applicazione in misura raddoppiata delle sanzioni amministrative previste per i casi di omessa dichiarazione;
- il comma 2-*bis* dell'articolo 2 (in materia di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta) nella parte in cui è disposto l'aumento della metà della sanzione quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente;
- il comma 4-*bis* dell'articolo 5 (in materia di violazioni relative alla dichiarazione IVA ed ai rimborsi), nel quale è disposto l'aumento della metà della sanzione quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture false o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri condotte simulatorie o fraudolente;
- il comma 4-*quinqies* nel quale è sanzionata specificamente la richiesta a rimborso dell'eccedenza detraibile in assenza dei presupposti di legge;
- i commi 7-*bis*, 7-*ter* e 7-*quater* dell'articolo 11 (in tema di altre violazioni in materia di IVA) in relazione alle sanzioni ivi previste;
- i commi 4, 5 e 6 dell'art. 13 in relazione alle sanzioni previste per le violazioni in materia di compensazione;
- il comma 2-*bis* dell'articolo 14 per i casi di incompletezza dei documenti di versamento;

2) in relazione ad altri interventi tra cui si segnala quello operato sul D.lgs. n. 23 del 2011, art. 3, comma 3, per il 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.

Tenuto conto che la maggior parte degli altri interventi non richiamati costituisce un mero aggiornamento all'euro, con arrotondamenti, delle sanzioni vigenti espresse in lire, dal mero raffronto tra le modifiche che rimodulano in senso meno favorevole per l'erario il trattamento sanzionatorio e le altre che si muovono nella contraria direzione ed in mancanza di indicazioni circa i relativi flussi e le frequenze delle fattispecie, è possibile affermare che parrebbero prevalere, per rilievo e numero, gli interventi potenzialmente suscettibili di determinare minori incassi.

In considerazione di quanto precede parrebbe supportata la conclusione della RT che in ottica prudenziale associa alle misure in esame un onere, fermo restando che permangono le esigenze di chiarimento sopra rappresentante.

Si evidenzia inoltre che le entrate per il quinquennio 2010 – 2014 riguardanti le sanzioni relative alla riscossione delle imposte dirette (capitolo 3312) e quelle concernenti la riscossione delle imposte indirette (capitolo 3313) sono indicate, unitamente ad altre, nella tabella seguente ⁹:

RENDICONTO GENERALE DELLO STATO - ENTRATE FINALI: IMPORTO DEGLI ACCERTAMENTI TOTALI E DEGLI ACCERTAMENTI DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E DELLE ENTRATE EXTRA - TRIBUTARIE SANZIONATORIE GIÀ RICOMPRESSE NEL TITOLO I

(in euro)

	2010	2011	2012	2013	2014	
Accertato						
TITOLO I	441.613.893.532,1	452.731.044.154,9	463.768.619.600,8	464.884.401.447,0	460.253.424.334,1	
Entrate Sanzionatorie	3210	2.376.910.725,2	2.816.114.522,8	2.759.670.442,0	2.772.006.774,3	3.004.359.215,2
	3312	16.528.990.016,1	18.096.189.417,7	20.916.818.060,1	18.948.254.140,6	18.539.453.863,6
	3313	3.903.294.775,7	4.405.888.861,6	3.777.045.213,8	3.435.905.426,5	3.691.311.596,5
	3314	14.147.323,3	14.552.058,2	20.030.795,9	23.638.412,3	23.567.134,1
	3315	169.128.837,6	71.968.540,4	53.484.557,0	54.066.850,4	48.574.044,0
	3316	46,1	138,0	16.460,5	15.430,1	9.370,3
	Totale	22.992.471.724,0	25.404.713.538,7	27.527.065.529,4	25.233.887.034,2	25.307.275.223,7
Tot. TIT. I+ EE. SANZ.	464.606.365.256,1	478.135.757.693,6	491.295.685.130,2	490.118.288.481,3	485.560.699.557,8	
Entrate finali	505.325.440.341,6	521.742.399.456,3	545.791.059.275,8	553.991.847.144,4	550.186.632.239,7	
% Tit. I+ EE. Sanz. su Entrate Finali	91,9%	91,6%	90,0%	88,5%	88,3%	
Versamenti di competenza						
TITOLO I	392.655.221.990,6	397.920.866.082,5	404.223.451.172,5	405.343.118.906,4	399.719.603.445,3	
Entrate Sanzionatorie	3210	136.799.544,2	153.894.909,3	171.366.535,7	177.604.178,2	219.149.904,8
	3312	602.700.094,4	644.856.555,0	602.183.832,3	657.212.384,9	734.072.506,8
	3313	519.765.381,0	537.977.518,7	546.737.159,6	561.151.900,3	569.089.956,8
	3314	6.989.164,8	7.954.329,3	6.445.638,9	10.158.228,2	10.753.624,3
	3315	7.744.148,3	5.496.817,2	6.470.824,0	11.312.110,8	4.102.733,0
	3316	46,1	138,0	16.460,5	15.430,1	9.350,6
	Totale	1.273.998.378,7	1.350.180.267,4	1.333.220.450,9	1.417.454.232,4	1.537.178.076,2
Tot. TIT. I+ EE. SANZ.	393.929.220.369,3	399.271.046.349,9	405.556.671.623,4	406.760.573.138,8	401.256.781.521,5	
Entrate finali	426.298.697.712,8	433.241.222.231,7	448.068.563.240,5	458.516.879.722,6	453.622.013.165,6	
% Tit. I+ EE. Sanz. su Entrate Finali	92,4%	92,2%	90,5%	88,7%	88,5%	

Fonte: elaborazione Corte dei conti (Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato – Collegio di controllo sulle entrate) su dati RGS

Pur trattandosi di aggregati finanziari più ampi rispetto a quelli considerati dagli interventi normativi in esame, i dati sopra rappresentati danno conto della significatività degli importi relativi all'accertato a fronte dei quali non si registra una corrispondenza di analogo rilievo nei valori dei versamenti (ad esempio per l'esercizio 2013 l'accertato complessivamente riferito ai capitoli 3312 e 3313 è stato pari a circa 22,4 miliardi a fronte di un versato di competenza pari a 1,2 miliardi (5,3 % c.a)).

In relazione alle disposizioni contenute all'articolo 25 dello schema in materia di procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento, si richiama l'attenzione sulla complessità delle verifiche alle quali

⁹ Da Corte dei conti – Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2014 – Volume III – Attendibilità delle scritture contabili – p. 22.

potrebbero essere chiamati gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria circa la corretta imputazione delle perdite in diminuzione del maggior reddito accertato operata su richiesta del contribuente in fase di procedura di accertamento o di adesione. L'Amministrazione dovrà infatti verificare che le perdite sono utilizzabili alla chiusura del periodo di imposta oggetto di accertamento, e quindi non maturate successivamente a detto periodo ed in ogni caso non già utilizzate al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo. Si osserva inoltre che andrebbe valutata la pertinenza con l'oggetto della delega delle disposizioni in commento, riguardando per lo più l'accertamento.

Andrebbero altresì fornite informazioni ulteriori a proposito dell'opzione normativa, espressa dall'articolo 19 del presente schema, in relazione al comma 5 dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, consistente nel venir meno della previsione della decadenza dalle agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991 per le associazioni sportive dilettantistiche per i casi di inosservanza delle norme in materia di tracciabilità dei pagamenti. In particolare, con riferimento al venir meno del vigente legame instaurato tra osservanza degli obblighi di tracciabilità e riconoscimento delle agevolazioni tributarie previste, andrebbero escluse conseguenze pregiudizievoli sull'efficacia dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria circa le possibilità di verifica dell'effettiva spettanza del regime fiscale opzionale di favore previsto dalla richiamata disciplina che, si ricorda, è consentito fino al raggiungimento di determinate soglie legate all'importo dei proventi conseguiti.

Quanto alla copertura riferita al Fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 16 della legge delega (n. 23 del 2014) la RT non reca informazioni in ordine alla capienza dell'onere. Si ricorda che l'articolo 16 della legge delega n. 23 del 2014 stabilisce che qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009¹⁰ ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della citata legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tal fine le maggiori entrate confluiscono in un apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Si segnala peraltro che l'articolo 2 del decreto legislativo n. 188 del 2014¹¹ destina al fondo di cui all'articolo 16 della legge n. 23 del 2014 le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del citato decreto legislativo n. 188 del 2014 e

¹⁰ L'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009, tra l'altro, dispone che i decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie. A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una relazione tecnica, predisposta ai sensi del comma 3, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

¹¹ Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23.

valutate in 145 mln di euro per il 2015 e in 146 mln di euro annui a decorrere dal 2016.

Inoltre, si evidenzia che l'atto di Governo n. 162-*bis* in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, prevede all'articolo 6 un utilizzo del predetto fondo, pari a 9,34 mln di euro per l'anno 2016, 18,00 mln di euro per l'anno 2017 e 20,40 mln di euro a decorrere dal 2018.

Pur registrando l'adeguatezza della dotazione del fondo rispetto all'onere associato alle disposizioni in esame, sarebbe stata opportuna l'esposizione in RT degli utilizzi del Fondo in relazione ai provvedimenti attuativi della delega fiscale.

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

Lug 2015

[Elementi di documentazione n. 28](#)

Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale (**Schema di D.Lgs. n. 182**)

"

[Elementi di documentazione n. 29](#)

Semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (**Schema di D.Lgs. n. 185**)

"

[Nota di lettura n. 93](#)

A.S. 1993: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 21 maggio 2015, n. 65, recante disposizioni urgenti in materia di pensioni, di ammortizzatori sociali e di garanzie TFR" (Approvato dalla Camera dei deputati)

"

[Elementi di documentazione n. 30](#)

Revisione del sistema sanzionatorio (**Schema di D.Lgs. n. 183**)

"

[Elementi di documentazione n. 31](#)

Revisione della disciplina degli interPELLI e del contenzioso tributario (**Schema di D.Lgs. n. 184**)

"

[Nota di lettura n. 94](#)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione e la semplificazione dell'attività ispettiva in materia di lavoro e legislazione sociale (**Atto del Governo n. 178**)

"

[Nota di lettura n. 95](#)

A.S. 1962: "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2014" (Approvato dalla Camera dei deputati)

"

[Nota di lettura n. 96](#)

A.S. 1997: "Conversione in legge del decreto-legge 8 luglio 2015, n. 99, recante disposizioni urgenti per la partecipazione di personale militare all'operazione militare dell'Unione europea nel Mediterraneo centromeridionale denominata EUNAVFOR MED"

"

[Nota di lettura n. 97](#)

A.S. 1992: "Conversione in legge del decreto-legge 1° luglio 2015, n. 85, recante disposizioni urgenti per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio"

"

[Nota di lettura n. 98](#)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni per il riordino della normativa in materia di servizi per il lavoro e di politiche attive (**Atto del Governo n. 177**)

"

[Nota di lettura n. 99](#)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni per il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro (**Atto del Governo n. 179**)

"

[Nota di lettura n. 100](#)

A.S. 1977: "Conversione in legge del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante disposizioni urgenti in materia di enti territoriali". Emendamenti del Governo

"

[Elementi di documentazione n. 22/1](#)

Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (**Schema di D.Lgs. n. 162-bis**)

"

[Elementi di documentazione n. 23/1](#)

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (**Schema di D.Lgs. n. 163-bis**)

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico alla URL <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>