



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati

Revisione del sistema sanzionatorio

D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158

(Art. 8, co. 1, L. 23/2014)

DOSSIER - XVII LEGISLATURA

Novembre 2015



SERVIZIO DEL BILANCIO

TEL. 06 6706-5790 - sbilanciocu@senato.it - [@SR_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 30/2

SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - studi1@senato.it - [@SR_Studi](https://twitter.com/SR_Studi)



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Finanze

Tel. 06 6760-9496 - st_finanze@camera.it - [@CD_finanze](https://twitter.com/CD_finanze)

Dipartimento Giustizia

Tel. 06 6760-9559 - st_giustizia@camera.it - [@CD_giustizia](https://twitter.com/CD_giustizia)

Atti del Governo n. 188/2 (*Esito pareri al Governo*)

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro 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.

INDICE

INTRODUZIONE

- La legge delega3

SCHEDE DI LETTURA

- Contenuto11
- Titolo I: Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario12
- Titolo II: Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo.....22
- Titolo III: Decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie39

Introduzione

La legge delega

La legge 11 marzo 2014, n. 23 conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro dodici mesi (27 marzo 2015).

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, l'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), ha prorogato di **tre mesi** il termine per **l'esercizio della delega** (vale a dire fino al **27 giugno 2015**).

Con l'introduzione all'articolo 1 di un **nuovo comma 7-bis** si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una **proroga automatica di novanta giorni** del predetto termine di delega (**25 settembre 2015**).

La legge, che persegue l'obiettivo della **riduzione della pressione tributaria** sui contribuenti (articolo 16), si compone di **16 articoli** concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Principi e criteri direttivi

Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del **diritto dell'Unione europea**; al rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di **irretroattività** delle norme tributarie; le nuove norme devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di **federalismo fiscale**.

Ulteriori principi di delega riguardano: la tendenziale **uniformità** della disciplina delle obbligazioni tributarie; il **coordinamento e la semplificazione** degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

La procedura

Quanto alla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, si prevede che le **Commissioni** parlamentari competenti hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) **per l'espressione del parere**, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. Si prevede altresì una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a **trasmettere nuovamente** i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modifiche. I **pareri definitivi** delle Commissioni competenti per materia sono espressi **entro dieci giorni**, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi**.

Ai sensi dell'**articolo 1, comma 3**, almeno uno degli schemi dei decreti legislativi deve essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri **entro quattro mesi** dalla data di entrata in vigore della legge (**27 giugno 2014**).

Il Governo è inoltre tenuto a **referire ogni quattro mesi** alle Commissioni parlamentari competenti in ordine all'attuazione della delega (in sede di prima applicazione **entro due mesi**).

Nei decreti legislativi, il Governo deve provvedere all'introduzione delle nuove norme mediante la **modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche** che regolano le relative materie, provvedendo ad **abrogare espressamente le norme incompatibili** (articolo 1, **comma 9**). Il **comma 10** prevede inoltre l'emanazione di decreti legislativi recanti le norme necessarie per il **coordinamento formale e sostanziale** con le altre leggi dello Stato e **l'abrogazione** delle norme incompatibili con i nuovi decreti.

Le disposizioni finanziarie

L'**articolo 16** della legge n. 23 del 2014 (come riformulato dall'art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che dall'attuazione della delega **non** devono derivare nuovi o **maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, **né un aumento della pressione fiscale** complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

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 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della 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.

Il richiamato **comma 2 dell'articolo 17** stabilisce che le **leggi di delega** comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. Qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi.

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**, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

In sostanza, tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Lo stato di attuazione della delega

In attuazione della delega sono stati emanati i seguenti provvedimenti:

- Il [Decreto Legislativo n. 175 del 2014](#), relativo alle **semplificazioni fiscali** e alla **dichiarazione dei redditi precompilata** (Atto del Governo n. [99-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014;
- il [Decreto Legislativo n. 188 del 2014](#), in materia di **tassazione dei tabacchi** lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi (Atto del Governo n. [106-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014;
- il [Decreto Legislativo n. 198 del 2014](#), riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle **Commissioni censuarie** (Atto del Governo n. [100-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 gennaio 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 127 del 2015](#), in materia di **fatturazione elettronica, trasmissione telematica delle operazioni IVA** e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto del Governo n. [162-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 128 del 2015](#), recante disposizioni sulla **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente** (Atto del Governo n. [163-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 147 del 2015](#), recante misure per la **crescita e l'internazionalizzazione delle imprese** (Atto del Governo n. [161-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 settembre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#), recante misure per la revisione della **disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario** (Atto del Governo n. [A.G. 184-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 157 del 2015](#), recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali** (Atto del Governo n. [A.G. 181-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 158 del 2015](#), riguardante la revisione del **sistema sanzionatorio** (Atto del Governo n. [A.G. n. 183-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 159 del 2015](#), recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione** (Atto del Governo n. [A.G. 185-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, **oggetto del presente lavoro**;
- il [Decreto Legislativo n. 160 del 2015](#), riguardante la **stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale** e il monitoraggio e il riordino delle disposizioni in materia di **erosione fiscale** (Atto del Governo n. [A.G. 182-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015.

Si segnala che la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 54-89), istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni in forma individuale, un **regime forfetario** di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con l'**aliquota del 15 per cento**. Per accedere al regime agevolato (che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti) sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 per il commercio.

Il disegno di legge di stabilità 2016 (A.S. 2111, articolo 8) prevede la modifica del predetto regime forfetario. Viene allargato il perimetro di applicabilità: sono aumentate le soglie dei ricavi per accedere al regime ed è estesa a cinque anni la disciplina di vantaggio con aliquota forfetaria al 5 per cento (anziché al 15). Si modifica, poi, il calcolo per la contribuzione dovuta a fini previdenziali: in luogo dell'esclusione dell'applicazione della contribuzione previdenziale minima (alla quale quindi è possibile nuovamente accedere), si prevede l'applicazione di una riduzione pari al 35% della contribuzione ordinaria INPS dovuta ai fini previdenziali.

Le norme sembrano dare attuazione **all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali **differenziazioni in funzione del settore economico** e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive.

Le disposizioni dell'articolo 1, **commi 629-633**, della medesima legge di stabilità incrementano il numero delle ipotesi di **applicazione del meccanismo di inversione contabile** (*reverse charge*) a fini **IVA**, in particolare estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del **settore edile** e del **settore energetico**, e **alle cessioni di bancali in legno (pallet)**.

Si dispone inoltre che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. **split payment**). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 9, comma 1, lettera e), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

Infine, l'articolo 1, **commi 634-641**, modificano le modalità di gestione del **rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di **migliorarne** la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. **tax compliance**).

In particolare, sono rafforzati i **flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle entrate**; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del **ravvedimento operoso**, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali **semplificazioni** in materia di **dichiarazione IVA**.

Si ricorda al riguardo che l'**articolo 1, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale** prevede – tra i principi di delega – il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Si rammenta che il **27 giugno 2015** è **scaduto il termine** per l'attuazione della delega. Restano quindi **inattuate o parzialmente attuate** le seguenti **norme**:

- revisione del **catasto dei fabbricati**, fatta salva la riforma delle Commissioni censuarie (articolo 2);
- revisione della **riscossione degli enti locali** (articolo 10, comma 1, lettera c));
- revisione dell'imposizione sui **redditi di impresa** (articolo 11, comma 1, lettera a)) e definizione di **autonoma organizzazione** ai fini Irap (articolo 11, comma 2);
- razionalizzazione dell'**imposta sul valore aggiunto** e di altre imposte indirette, fatta salva la revisione delle accise sui tabacchi lavorati (articolo 13);
- revisione della disciplina dei **giochi pubblici e rilancio del settore ippico** (articolo 14);
- revisione della **fiscalità energetica e ambientale** (articolo 15).

Per le modalità di attuazione delle singole disposizioni, si rinvia alla documentazione concernente i decreti legislativi.

Schede di lettura

Contenuto

Il [decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158](#) (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015) prevede la **revisione del sistema penale tributario**, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000 (Titolo I) e la **modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo** (Titolo II).

Il decreto dà attuazione all'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014, il quale reca i principi e criteri direttivi per la **revisione del sistema sanzionatorio penale**, che deve essere attuata secondo criteri di **predeterminazione e proporzionalità**, e del regime della **dichiarazione infedele** e del **sistema sanzionatorio amministrativo**. La finalità del decreto è quella 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.

Il decreto in esame dà attuazione, inoltre, alla delega nella parte in cui si dispone che l'Autorità giudiziaria possa affidare i beni sequestrati in **custodia giudiziale** all'amministrazione finanziaria, in luogo degli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative (articolo 13).

Al riguardo si rileva preliminarmente che verranno più diffusamente illustrate le disposizioni **modificate rispetto all'A.G. n. 183-bis** ovvero **oggetto di rilievi** da parte **delle Commissioni parlamentari competenti**.

Per le disposizioni non modificate con il decreto legislativo sarà data una illustrazione sintetica, ovvero ne sarà indicato il solo oggetto; si rinvia al [dossier n. 188](#) dell'8 luglio 2015, relativo alla prima lettura dell'A.G. n. 183, per una più compiuta illustrazione.

Si rimanda, inoltre, al [dossier n. 188/1](#) del 14 settembre 2015, per l'analisi delle condizioni e delle osservazioni formulate dalle Commissioni competenti in prima lettura e del loro recepimento da parte del Governo nell'A.G. n. 183-bis, presentato alle Camere in seconda lettura il 9 settembre 2015.

Titolo I: Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

L'**articolo 1** interviene sull'**articolo 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000**, modificando e aggiungendo alcune **definizioni** volte a chiarire la portata dei termini impiegati nei titoli successivi del decreto.

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato volta a ricomprendere in un'unica categoria le definizioni di "operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente" e di "mezzi fraudolenti" (osservazione di cui alla lettera c) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Si ricorda che in relazione alle "**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**" è stata **accolta la condizione** presente nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015 volta a chiarire che con tale definizione si intendono le **operazioni apparenti, diverse dalla fattispecie di abuso del diritto**, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

L'**articolo 2**, non modificato, attraverso la soppressione della parola "annuali" nell'**articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000**, estende il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto, estendendo la portata 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 nell'ambito di procedure concorsuali.

Con riferimento agli articoli 2, 3 e 5 del decreto in esame, **non** è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato volta a ripristinare il riferimento all'annualità delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o comunque a fare in modo che per tutte le suddette previsioni non sussista il rischio di incertezza nell'applicazione della norma penale derivante dalla presenza - in alcune - e dall'assenza - in altre - di un siffatto riferimento (osservazione di cui alla lettera d) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

L'**articolo 3**, non modificato, sostituisce la disposizione relativa al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (articolo 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000), modificando la condotta punibile, elevando la soglia di punibilità ed escludendo esplicitamente da tale fattispecie la mancata fatturazione o la sottofatturazione.

Con la modifica della struttura dell'illecito, il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini IVA.

Rimane ferma la pena, da un anno e sei mesi a sei anni, nei confronti di chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria**, indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi **o crediti e ritenute fittizie**.

Rispetto alla formulazione previgente **scompare** la disposizione che richiede l'elemento della **"falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"**.

Sul piano oggettivo la norma in esame estende la condotta punibile in quanto il reato sarà integrato anche qualora la falsa indicazione abbia ad oggetto **"crediti e ritenute fittizi"**.

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera volta ad integrare la formulazione di tale fattispecie penale facendo esplicito riferimento alle ritenute ed alla dichiarazione del sostituto d'imposta (osservazione di cui alla lettera a) del [parere](#) reso il 17 settembre 2015).

Per la configurazione del reato devono, inoltre, sussistere congiuntamente i seguenti presupposti (**soglie di punibilità**):

- a) **imposta evasa** superiore a 30 mila euro con riferimento alle singole imposte (soglia non modificata);
- b) **elementi attivi sottratti all'imposizione** (anche considerando gli elementi passivi fittizi) superiori al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (soglia invariata) o comunque superiore a **1,5 milioni di euro** (soglia aumentata rispetto alla vigente soglia di 1 milione); in alternativa, qualora la condotta fraudolenta abbia ad oggetto **crediti e ritenute fittizie**, il reato è configurabile ove l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5 per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000.

Il **comma 2** stabilisce che il fatto si considera commesso avvalendosi di **documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova** nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Tale disposizione riprende quella già contenuta nel comma 2 dell'articolo 2 del medesimo decreto a proposito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il **comma 3** chiarisce, per altro verso, che **non rientrano tra i "mezzi fraudolenti"** perseguiti dalla norma in esame, **la mera violazione degli obblighi di fatturazione** e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili (ad es. la mancata emissione dello scontrino fiscale) e di annotazione dei corrispettivi

nelle scritture contabili, o **la mera indicazione nelle fatture** o nelle annotazioni **di corrispettivi inferiori a quelli reali** (sottofatturazione).

L'**articolo 4**, modificando la disciplina del reato di **dichiarazione infedele** (previsto dall'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000), **eleva le soglie di punibilità ed esclude dall'ambito applicativo della norma una serie di condotte**: la non corretta classificazione, la valutazione di elementi esistenti e riportati in bilancio, la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Si prevede infine una "**franchigia**" di **non punibilità** per le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura **inferiore al dieci per cento** da quelle corrette; degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del reato.

Le lettere *a)* e *b)* del comma 1 **elevano le soglie di punibilità del reato di dichiarazione infedele** che punisce con la reclusione da uno a tre anni (pena non modificata) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

Per la configurazione del reato devono, inoltre, sussistere congiuntamente i seguenti presupposti (**soglie di punibilità**):

- a) **imposta evasa superiore a 150 mila euro** con riferimento a taluna delle singole imposte (la soglia attuale è di 50 mila euro);
- b) **elementi attivi sottratti all'imposizione** (anche considerando gli elementi passivi fittizi) superiori al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (soglia invariata) o comunque superiore a **3 milioni di euro** (soglia aumentata rispetto alla vigente soglia di 2 milioni).

La lettera *c)* aggiunge i commi *1-bis* e *1-ter* all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000. Il nuovo comma *1-bis* prevede che, **ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si tiene conto**:

- **della non corretta classificazione;**
- **della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti**, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque **indicati** in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- **della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza;**
- **della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.**

Il nuovo comma *1-ter* stabilisce, inoltre, che **non danno comunque luogo a fatti punibili** a titolo di dichiarazione infedele **le valutazioni** che singolarmente considerate, differiscono in misura **inferiore al 10 per cento** da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale **non si tiene conto nella verifica**

del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b). Pertanto, nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del delitto concernente la dichiarazione infedele non dovrà tenersi conto degli importi compresi entro il 10 per cento, anche quando lo scarto complessivo eccedesse il limite tollerato.

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato volta a sopprimere il comma 1-*ter* poiché il combinato disposto della previgente franchigia del 10 per cento sulle singole operazioni con l'innalzamento delle soglie di punibilità estende eccessivamente l'effetto sanatorio (osservazione di cui alla lettera a) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Si ricorda che è stata **accolta** la condizione del [parere](#) reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015, volta a distinguere le due diverse fattispecie contenute nei commi 1-*bis* e 1-*ter*. È stata accolta la condizione dello stesso parere volta a sostituire la parola "fittizi", ovunque presente nell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, con la parola "inesistenti", al fine di rendere la struttura del reato perfettamente coerente con il carattere della infedeltà.

L'articolo 5 eleva la pena della reclusione prevista per il reato di omessa dichiarazione (articolo 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000); la nuova pena è fissata da **un anno e sei mesi a quattro anni** (la pena vigente è da un anno a tre anni). Allo stesso tempo è **elevata la soglia di punibilità** che scatta quando l'imposta evasa è superiore a **50 mila euro** (la soglia previgente era di 30 mila euro).

Il comma 1-*bis* introduce il **nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta** che punisce, con la **reclusione da un anno e sei mesi a quattro 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**.

Per entrambi i reati previsti dall'articolo 5, i limiti massimi di pena (superiori a tre anni) consentono, ex art. 280 c.p.p., l'applicazione di misure coercitive diverse dalla custodia in carcere (arresti domiciliari, divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, divieto e obbligo di dimora).

Si ricorda che è stata **accolta** la condizione del [parere](#) reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015, volta a uniformare la sanzione prevista dal comma 1-*bis* a quella del comma 1. È stata inoltre **accolta** l'osservazione del parere reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze e tesoro del Senato, volta a estendere al nuovo reato di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 5, ai sensi del quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

L'**articolo 6**, non modificato, intervenendo sull'articolo 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000, **eleva la pena** edittale 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. **La nuova pena va da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione** (la pena previgente era da sei mesi a cinque anni).

Il superamento della soglia dei cinque anni, ai sensi degli articoli 266 e 280 c.p.p., comporta - nelle indagini per l'occultamento e la distruzione di documenti contabili - il possibile utilizzo sia delle intercettazioni telefoniche che della custodia cautelare in carcere.

L'**articolo 7**, modificando l'articolo 10-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000, chiarisce la portata del reato di **omesso versamento di ritenute certificate** e **innalza la soglia di non punibilità** da 50 mila euro a **150 mila euro**.

Il reato di omesso versamento di ritenute certificate punisce con la reclusione da sei mesi a due anni (pena non modificata) chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute "dovute sulla base della dichiarazione" (periodo inserito con la norma in esame) ovvero risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a "150 mila euro" (la soglia previgente era di 50 mila euro) per ciascun periodo d'imposta.

Ne consegue che nel reato di omesso versamento delle ritenute le omissioni non devono più necessariamente risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

Si ricorda che **è stata accolta** l'osservazione contenuta nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volta ad integrare la rubrica del novellato articolo 10-*bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenendo conto delle modifiche introdotte e, in particolare, dell'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate" ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

L'**articolo 8**, non modificato, sostituendo l'articolo 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000, **eleva da 50 mila a 250 mila euro** per ciascun periodo di imposta **la soglia di punibilità** del reato di **omesso versamento dell'IVA**.

La previgente formulazione dell'articolo 10-*ter* prevedeva l'applicazione di quanto previsto dall'articolo 10-*bis* dello stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento di ritenute certificate: pena da sei mesi a due anni, soglia di punibilità di 50 mila euro) anche a chiunque non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

La norma in esame, senza fare riferimento all'articolo 10-*bis*, esplicita che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni (pena non modificata) chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a **250 mila euro** per ciascun periodo d'imposta.

L'**articolo 9**, non modificato, sostituendo l'articolo 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000, 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**. Anche in tal caso, nella seconda più grave fattispecie di reato, il limite massimo di pena superiore a cinque anni consente alla magistratura l'uso delle intercettazioni e della custodia cautelare.

L'**articolo 10** inserisce nel D.Lgs. n. 74 del 2000 il **nuovo articolo 12-bis**, il quale dispone che **nel caso di condanna o di patteggiamento** (applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'articolo 444 del c.p.p.) per uno dei delitti previsti dallo stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 è **sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo** (cd. confisca obbligatoria), salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero quando non è possibile, la confisca per equivalente di beni nella disponibilità del reo per un valore corrispondente.

Tale previsione, priva di sostanziale portata innovativa, esplicita direttamente quanto già previsto - con il rinvio operato all'art. 322-*ter* c.p. (confisca obbligatoria a seguito di condanna per reati contro la P.A.) dall'art. 1, comma 143 della legge finanziaria 2008 - in materia di confisca obbligatoria per reati tributari.

Si ricorda che **sono state accolte**, nella sostanza, la condizione del [parere](#) reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015 e le osservazioni del [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volte ad assicurare la restituzione delle somme all'erario, prevedendo al comma 2 che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

L'**articolo 11**, non modificato, sostituendo l'**articolo 13** del D.Lgs. n. 74 del 2000, introduce (comma 1) una **causa di non punibilità** rappresentata dall'**integrale pagamento** di tutte le somme dovute a titolo di **imposta, sanzioni e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento** di primo grado, per i **reati di omesso versamento delle ritenute certificate** (art. 10-ter), **di omesso versamento dell'IVA** (art. 10-bis) e **dell'indebita compensazione di crediti non spettanti** (art. 10-quater, comma 1).

Il pagamento degli importi dovuti può essere fatto anche mediante le speciali **procedure conciliative** e di **adesione all'accertamento**, nonché mediante il **ravvedimento operoso**.

Non è stata **accolta** la **condizione** contenuta nel parere delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia della Senato volta a inserire una previsione transitoria che consenta l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 13 (e 13-bis) del decreto legislativo n. 74 del 2000 - come riformulati dal decreto in esame - ai fatti anteriori all'entrata in vigore del decreto in esame (**condizione** di cui alla lettera a) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Non è stata **accolta** l'osservazione contenuta nel parere delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia della Senato volta a condizionare la suddetta causa di non punibilità al pagamento degli importi dovuti, 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 (osservazione di cui alla lettera e) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Per i reati di **dichiarazione infedele** (articolo 4) e di **omessa dichiarazione** (articolo 5) la non punibilità scatta solo con l'**integrale pagamento** degli importi dovuti (debiti tributari, sanzioni e interessi), a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti **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 pagamento degli importi dovuti può avvenire tramite il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa (nelle ipotesi di omessa presentazione) **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** (comma 2 dell'articolo 13).

Nel caso in cui il contribuente, **prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante **rateizzazione**, anche ai fini dell'applicabilità delle circostanze attenuanti previste dall'articolo 13-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 (introdotto dal successivo articolo 12), è data la possibilità allo stesso contribuente di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione (comma 3 dell'articolo 13).

L'**articolo 12** inserisce come accennato il **nuovo articolo 13-bis** del D.Lgs. n. 74 del 2000, relativo alle **circostanze del reato**.

Il **comma 1** prevede, al di fuori dei casi di non punibilità (di cui all'articolo 13 per i reati espressamente indicati), la **diminuzione fino alla metà delle pene** (la norma previgente prevedeva 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 speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia della Camera volta a prevedere una circostanza aggravante con l'aumento di un terzo delle pene per i delitti di cui agli articoli 5, 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000 qualora le condotte siano state realizzate avvalendosi di mezzi fraudolenti o di documentazione falsa (osservazione di cui alla lettera *b*) del [parere](#) reso il 17 settembre 2015).

Come già detto con riferimento all'articolo 11, **non** è stata **accolta** la **condizione** contenuta nel parere delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia della Senato volta a inserire una previsione transitoria che consenta l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 13-*bis* (e 13) del decreto legislativo n. 74 del 2000 - come riformulati dal decreto in esame - ai fatti anteriori all'entrata in vigore del decreto in esame (**condizione** di cui alla lettera *a*) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato volta a prevedere l'applicazione della **circostanza attenuante** anche se il contribuente procede alla rateizzazione delle somme dovute o alla prosecuzione del pagamento rateale già concesso, in quanto ritenuta incoerente con la necessità che il debito sia estinto mediante integrale pagamento delle somme dovute (osservazione di cui alla lettera *f*) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato volta a inserire una previsione analoga al comma 3 del previgente 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 (osservazione di cui alla lettera *g*) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Il **comma 2** 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 (comma 1) ovvero nel caso in cui sia stato esperito il **ravvedimento operoso**.

Da tale previsione sono escluse le ipotesi di cui all'articolo 13, comma 2, ovvero i casi in cui l'autore dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di un procedimento penale o di un'attività di controllo.

Si ricorda che **in accoglimento** dell'osservazione contenuta nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, il comma 2 dell'articolo 13-*bis* è stato riformulato, al fine di fare escludere anche il caso in cui i debiti tributari sono stati estinti prima dell'apertura del dibattimento in primo grado (comma 1 dell'articolo 13) anche in seguito di conciliazione e di accertamento con adesione ovvero di ravvedimento operoso.

Il **comma 3** prevede che le pene stabilite per il Titolo II del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, esercitata da un professionista o da un **intermediario finanziario o bancario** attraverso l'elaborazione di modelli di evasione fiscale.

È stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia della Camera volta ad estendere la circostanza aggravante anche ai casi in cui il professionista fornisca al cliente un modello di evasione redatto da altri, mediante la previsione della **commercializzazione** di modelli di evasione fiscale; non è, invece, stata contemplata l'ipotesi in cui il professionista si limiti ad aiutare il cliente a porre in essere un modello di evasione già detenuto da quest'ultimo (osservazione di cui alla lettera c) del [parere](#) reso il 17 settembre 2015).

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato volta a sopprimere il comma 3 del nuovo articolo 13-*bis* (osservazione di cui alla lettera b) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015).

Si ricorda che è stata accolta la condizione contenuta nel [parere](#) reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015 e in parte l'osservazione contenuta nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015 in merito all'estensione della circostanza aggravante nel caso di correttezza dell'intermediario finanziario o bancario.

L'**articolo 13**, non modificato, introducendo l'**articolo 18-*bis*** nel D.Lgs. n. 74 del 2000, prevede che **i beni sequestrati** nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere **affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta** per le proprie esigenze operative.

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*) e **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. 244 del 2007** (in tema di confisca il quale è stato trasfuso nel nuovo articolo 12-*bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000 ad opera dell'articolo 10 del provvedimento in esame).

Non è stata **accolta** l'osservazione contenuta nel parere reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato volta ad introdurre modifiche di coordinamento agli articoli 14 e 22 del decreto legislativo n. 74 del 2000, considerando che 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 (osservazione di cui alla lettera h) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015)

Titolo II: Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Il **Titolo II** del decreto legislativo n. 158 del 2015 riguarda il **sistema sanzionatorio amministrativo**, in attuazione dell'**articolo 8, comma 1, della legge delega**, il quale, si ricorda, prevede la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Un altro criterio di delega prevede 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.

Il **Capo I** (contenente il solo **articolo 15**), attua, in generale, il **principio di proporzionalità** della risposta sanzionatoria di fronte a condotte illecite che riguardano imposte dirette, Iva e riscossione di tributi, con l'obiettivo di graduare le sanzioni riducendole per gli illeciti di più lieve disvalore.

In particolare, in materia di riscossione, si segnala la **riduzione della sanzione amministrativa in caso di versamento** dell'imposta risultante dalla dichiarazione **entro novanta giorni dalla scadenza**: la sanzione del 30 per cento dell'imposta non pagata viene ridotta fino alla metà. Il vantaggio è ancora maggiore per chi effettua il versamento entro quindici giorni.

In caso di **dichiarazione infedele** è prevista una **riduzione della sanzione di un terzo se l'imposta evasa** (la maggiore imposta o il minor credito accertati) è **inferiore al limite del 3 per cento** di quanto dichiarato e **complessivamente inferiore a 30mila euro**, sempre che non vi sia stata una condotta fraudolenta. La stessa riduzione si applica in caso di errore d'imputazione dei costi per competenza.

Sono previste inoltre **sanzioni dimezzate anche per chi presenta entro l'anno l'omessa dichiarazione**: dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute.

Si segnala, inoltre, il **raddoppio della sanzione in caso di omessa o infedele indicazione del canone di locazione** per gli immobili assoggettati a "cedolare secca".

Sono previste infine **modifiche alle sanzioni per gli intermediari in tema di dichiarazione precompilata**, con l'introduzione di tetti massimi e di riduzioni in caso di tempestive rettifiche.

In particolare, l'**articolo 15, comma 1**, 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.

Con le modifiche in esame le sanzioni sono state convertite dalla lira all'euro.

Non è stata **accolta** l'osservazione contenuta nel parere reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato (osservazione di cui alla lettera i) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015) volta a prevedere una maggiore graduazione delle sanzioni amministrative conformemente al disposto di cui all'articolo 8, comma 1, della legge delega, che intende meglio correlare 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 comunque inferiore a quella prevista per i casi precedenti, solo se la violazione reca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo).

Tale osservazione era contenuta anche nel precedente parere. Al riguardo la relazione governativa ha affermato che la graduazione delle sanzioni amministrative tributarie nel senso indicato dalla Commissione risulta sostanzialmente già attuata con le modifiche proposte dall'articolo 15 dello schema di decreto legislativo e, in particolare, nella nuova disciplina della dichiarazione infedele.

La **lettera a)** sostituisce l'**articolo 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997**, relativo alle violazioni in materia di dichiarazione delle imposte sui redditi, collocando in questa sede, tra le altre, la disciplina sanzionatoria delle **violazioni in materia di Irap**, precedentemente contenuta dell'articolo 32 del D.Lgs. n. 446 del 1997 (articolo abrogato dal successivo articolo 31 del provvedimento in esame).

Per quanto riguarda la fattispecie di **omessa presentazione della dichiarazione**, le **sanzioni vengono proporzionate all'eventuale ritardo nell'adempimento**. Viene modificata la disciplina per la fattispecie di **infedele dichiarazione**, attraverso una graduazione della sanzione base, secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

Viene inoltre disciplinata una **specifico ipotesi di omessa o infedele indicazione del canone** derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a **cedolare secca**.

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**: anche per tali fattispecie è stato introdotto un principio di proporzionalità della sanzione in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione; parallelamente, per la dichiarazione infedele dei sostituti d'imposta sono inserite le graduazioni sanzionatorie già previste nell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette. Anche in questo caso, al di fuori di condotte fraudolente, è prevista una riduzione di un terzo della sanzione, a specifiche condizioni di legge. Viene estesa ai sostituti d'imposta la definizione di base di commisurazione della sanzione già prevista con riferimento alla dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi.

Per ragioni di coerenza con la disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 2 prevede, anche per i sostituiti d'imposta, l'esclusione dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, praticati nell'ambito delle operazioni con imprese estere controllate (di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR, cd. *transfer pricing*). L'esimente si applica qualora il sostituto presenti all'amministrazione finanziaria la documentazione nazionale idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati (*transfer pricing*).

Con un **elemento di novità rispetto all'A.G. n. 183, che non è stato oggetto di rilievo da parte delle Commissioni parlamentari, il comma 4-ter è stato riformulato**, in modo da chiarire che la sanzione non si applica in caso di rettifica da cui derivi la non corretta applicazione delle **aliquote convenzionali** sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi che eccede il valore normale, previste per l'applicazione delle ritenute di legge.

La formulazione antecedente del comma prevedeva che la sanzione non si applicasse in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento da cui derivasse la mancata esecuzione delle ritenute di legge.

In sostanza, ove l'errore consista nell'applicazione delle ritenute convenzionali in misura inferiore rispetto a quelle che si sarebbero dovute applicare per effetto della rettifica del valore normale, la sanzione per infedele dichiarazione non si applica ove il sostituto presenti al fisco il cd. *masterfile* e la documentazione nazionale richiesti ai fini del *transfer pricing*.

La **lettera c)** converte in **euro** le misure sanzionatorie presenti nell'**articolo 3 del D.Lgs. n. 471 del 1997**. Si 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, da 250 a 2.000 euro (la sanzione prima prevista era da lire cinquecentomila a lire quattro milioni).

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** previste dall'articolo 46, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo abrogato a decorrere dal 1° aprile 1998).

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

Anche per tale ipotesi si è introdotta una maggiore proporzionalità della sanzione in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, con sanzione più lieve nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento. Sono inoltre riproposte le graduazioni sanzionatorie connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal contribuente nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

Analoga è la definizione di imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione, così come analoga è l'eliminazione di aggravanti previste, in precedenza, per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

E' inoltre riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in difformità rispetto al contenuto della dichiarazione, in linea con le diverse modalità con cui viene effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile. Sono adeguate anche le disposizioni sulla presentazione delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, al fine di consentire l'applicazione della sanzione per mancata presentazione di una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, oltre che alla richiesta di registrazione al c.d. mini sportello unico (*Mini One Stop Shop*, abbreviato in MOSS, di cui al D.Lgs. n. 42 del 2015), anche alla incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni.

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

In primo luogo è **ridotta la sanzione-base** per le violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione relative ad operazioni imponibili, espressa in misura proporzionale: essa in precedenza era pari ad una somma variabile dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Per effetto delle norme in esame, i predetti importi sono ridotti, rispettivamente, a 90 e 180 per cento.

In alternativa a quella base, si dispone un'ulteriore riduzione della sanzione, per il caso di ritardo nella registrazione/certificazione che non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo: la misura di detta sanzione è fissata in un importo da 250 a 2000 euro.

Il decreto legislativo in esame ha modificato anche il **comma 6 dell'articolo 6**, che disciplina il caso di **indebita detrazione IVA**: la **sanzione**, precedentemente corrispondente all'intera detrazione indebitamente operata, è stata **ridotta al 90 per cento** dell'imposta detratta.

Si segnala che è stata **accolta** l'osservazione contenuta nel parere delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volta a rivedere la **disciplina sanzionatoria del reverse charge**. E' stata altresì **accolta** la condizione che chiedeva di intervenire 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.

Le norme introducono una **articolata disciplina sanzionatoria del reverse charge** improntata a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione.

In particolare, l'ambito di applicazione del comma **9-bis** è **esteso** a tutte le **forme di inversione contabile contemplate dalla disciplina IVA**, dunque non solo quelle tipizzate dagli articoli 17 e 74 del DPR n. 633 del 1972; esso trova applicazione anche per l'agricoltura e le operazioni intracomunitarie.

Si distinguono le seguenti fattispecie:

- l'ipotesi in cui il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta, ma il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. In tal caso, se la fattura ricevuta non è stata totalmente occultata - ma risulta comunque dalla contabilità ai fini delle imposte dirette - si applica una **sanzione in misura fissa**, compresa tra euro 500 e euro 20.000. Ove l'annotazione non risulti nemmeno nelle scritture contabili, la sanzione è applicata in misura proporzionale (dal 5 al 10 per cento dell'imponibile) con un minimo di 1.000 euro;
- l'ipotesi in cui il **cedente/prestatore non emetta la fattura** entro quattro mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provveda a regolarizzare entro trenta giorni tale omissione. Anche in tal caso si applicano la sanzione proporzionale (dal 5 al 10 per cento dell'imponibile), con un minimo di 1.000 euro, nonché quelle per indebita detrazione e per infedele dichiarazione.

Il **comma 9-bis1** detta le eccezioni alla predetta regola generale di cui al comma 9-bis. Si prevede l'ipotesi di **irregolare assolvimento dell'imposta**, con applicazione di una sanzione fissa (da 250 a 10.000 euro) per l'ipotesi di **operazioni** in cui, in linea generale, **l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge**. Tale sanzione si applica al cessionario/committente - che è il vero debitore dell'imposta - con solidarietà del cedente/prestatore. **Viene fatto salvo il diritto alla detrazione** ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente. La sanzione è più grave quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del *reverse charge* è determinata da intenti fraudolenti; si applica la rimodulata sanzione base (dal 90 al 180 per cento).

Il **comma 9-bis2** dispone l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000) in capo al cedente/prestatore, **salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario**, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui l'imposta è stata **erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del meccanismo ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge**, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua

applicazione. Anche in tale ipotesi è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore (vero debitore dell'imposta) ed è prevista una sanzione più grave in capo al cedente/prestatore - nei casi in cui l'applicazione dell'imposta in *reverse charge* è determinata da intenti fraudolenti: essa va dal 90 al 180 per cento.

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

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** del predetto ammontare.

Non è stata **accolta** l'osservazione delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato (di cui alla lettera l) del [parere](#) reso il 16 settembre 2015) volta a prevedere una riduzione delle sanzioni in tema di obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA e una limitazione dell'applicazione delle sanzioni ivi indicate al caso di accertamenti notificati prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.

Tale osservazione era già presente sotto forma di condizione nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015. Al riguardo il Governo ha ritenuto che la proposta non teneva conto della natura del tributo e della necessità di garantire un presidio sanzionatorio agli adempimenti formali ad esso relativi (certificazione dcì corrispettivi, registrazione, liquidazione del tributo), fondamentali per il corretto funzionamento dello stesso. Ove la stessa fosse stata accolta, una volta presentata la dichiarazione IVA annuale, le violazioni prodromiche non sarebbero più contestabili, ma sarebbero assorbite dalla contestazione dell'infedele dichiarazione che ne consegue, e ciò comporterebbe il venir meno di un deterrente alla violazione. Peraltro, in presenza di violazioni relative agli obblighi prodromici di documentazione e registrazione e di violazioni per infedele dichiarazione, vi è l'ordinaria disciplina del concorso di violazioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

La **lettera g)** modifica l'**articolo 7 del D.Lgs. n. 471 del 1997** che concerne le specifiche violazioni relative alle esportazioni. Viene **attenuata la sanzione** prevista **per il fornitore dell'esportatore abituale** che, da proporzionale (dal 100 al 200 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, anch'esso attuativo della legge delega in commento.

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.

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. In particolare:

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

Viene aggiunto **il nuovo comma 3-quinquies all'articolo 8**, che individua, nel contesto delle disposizioni volte a punire le eventuali omissioni o incompletezze dei dati della dichiarazione, una **sanzione fissa (da 2.000 a 21.000 euro)** applicabile nei casi in cui il contribuente non abbia provveduto a effettuare le segnalazioni richieste da:

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

Le ipotesi menzionate, infatti, sono oggetto di modifica da parte del decreto legislativo **in materia di interpello** ([Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#)) nel cui contesto la presentazione dell'istanza di interpello - fino ad oggi obbligatoria - è stata resa facoltativa ed è stata sostituita, in omaggio all'esigenza di monitoraggio da parte dell'amministrazione sulle predette situazioni, dalla introduzione di un obbligo di segnalazione.

Si segnala che è stata **accolta l'osservazione** contenuta nel parere delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volta a coordinare le disposizioni in esame con quanto previsto dalla revisione della disciplina sugli interpelli, mediante la rinumerazione del comma introdotto all'articolo 8, atteso che il decreto delegato recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (Decreto Legislativo n. 147 del 2015) ha inserito nell'articolo in argomento i commi 3-*ter* e 3-*quater*.

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

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

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

Si segnala che sono state accolte le osservazioni contenute nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015 e nel [parere](#) reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera del 5 agosto 2015, dal contenuto analogo, volte a **sopprimere** la norma proposta nell'articolo 15 dell'A.G. 183 (nella parte in cui inserisce un comma *7-bis* all'articolo 11) che prevede una **sanzione per la mancata o inesatta indicazione da parte dell'imprenditore del soggetto beneficiario delle somme prelevate dal proprio conto corrente bancario**; a parere delle Commissioni tale norma appare contraddittoria rispetto alle finalità di eliminare le sanzioni improprie e del fatto che la generalità delle imprese non è dotata di una contabilità che consente la rilevazione dei flussi finanziari.

E' stata dunque **eliminata la disposizione che proponeva 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 n. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, salvo che le somme non risultino dalle scritture contabili.

Conseguentemente è stato **soppresso** l'intervento di modifica dell'art. 32, comma 1, n. 2) del D.P.R. 600/1973, contenuto nell'originario articolo 31, comma 3, dell'A.G. n. 183.

Al riguardo si rammenta che l'abrogazione di tale n. 2) era contenuto tra le **condizioni poste dalla Commissione V della Camera**.

La predetta Commissione auspicava che dal 1° gennaio 2016 **non fosse più possibile applicare alle imprese** (articolo 32, primo comma, numero 2), del D.P.R. n. 600 del 1973) **la presunzione legale** secondo la quale il **prelevamento non giustificato** dal conto bancario **corrisponde automaticamente a un costo** a sua volta produttivo di un ricavo.

La non applicazione di tale presunzione era già applicata ai lavoratori autonomi a seguito della **sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014**. La Corte ha infatti stabilito che, in relazione ai lavoratori autonomi, non si può ritenere che il prelevamento non giustificato dal conto bancario corrisponda automaticamente a un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

Si segnala che le modifiche introdotte eliminano la sanzione, ma non eliminano l'applicazione alle imprese della presunzione legale sopra illustrata. Tale modifica era infatti contenuta nell'originario articolo 31, comma 3, dell'A.G. n. 183, ora soppresso.

Il **nuovo comma 7-bis** introduce una nuova disciplina sanzionatoria in materia di **tardiva presentazione delle garanzie** richieste nell'ambito delle compensazioni dell'IVA di gruppo, relative all'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante.

Il **nuovo comma 7-ter** prevede la **sanzione per la mancata presentazione dell'interpello** nei casi in cui questo sia oggetto di un **obbligo** (c.d. "interpello disapplicativo") previsto dal comma 2 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) come modificato dal **decreto legislativo in tema di interpello** ([Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#)).

Tale provvedimento ha previsto un interpello obbligatorio nel caso in cui il contribuente intenda disapplicare norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario. Tramite l'interpello il contribuente deve fornire la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi.

In caso di inosservanza da tale obbligo il comma 7-ter prevede una sanzione in misura fissa di importo pari a quella prevista dal comma 3-*quinqüies* dell'articolo 8 che viene applicata in misura doppia qualora venga disconosciuta la legittimità della disapplicazione a cui il contribuente ha provveduto autonomamente.

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.

La **lettera o)** sostituisce l'**articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997**, relativo alle violazioni degli obblighi di versamento dei tributi, modificandone altresì la rubrica dell'articolo per riferirlo ai ritardati o omessi versamenti diretti e ad altre violazioni in materia di compensazioni. In sintesi, sono state apportate modifiche per rendere le **sanzioni maggiormente proporzionali**: si prevede una riduzione per i versamenti effettuati con lieve ritardo, nonché una disciplina specifica per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante.

Inoltre si rifonda nell'articolo la disciplina dell'**utilizzo in compensazione di un credito inesistente**, precedentemente contenuta nel decreto-legge n. 185 del

2008, definendo quali crediti sono “inesistenti”. Si introduce altresì la disciplina sanzionatoria della **garanzia IVA di gruppo** presentata tardivamente, sottraendo così tale fattispecie all'applicazione della più generale normativa in tema di l'omesso versamento.

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.

Si segnala che è stata **accolta l'osservazione** contenuta nel parere delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volta a precisare nella relazione illustrativa che, in virtù del predetto intervento normativo, **il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate**.

La **lettera q)** modifica l'**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, al fine di graduare maggiormente le sanzioni previste per l'inadempimento tardivo.

Il **Capo II** del Titolo 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**.

La **lettera a)** modifica 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. In particolare, viene eliminato il riferimento al Ministro del Tesoro ed aggiornato il riferimento al Ministro dell'economia e delle finanze.

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.

La **lettera c)** modifica l'**articolo 7** del Decreto legislativo n. 472 del 1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione; viene **eliminata la discrezionalità nell'applicazione della recidiva**, ma l'automatismo non opera,

tuttavia, quando l'applicazione della recidiva determinerebbe la manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. Inoltre, tra le **violazioni** che risultano **non rilevanti ai fini della recidiva** sono **aggiunte**, oltre a quelle già contemplate, anche **quelle definite a seguito di mediazione e conciliazione tributaria** (oggetto di modifica, si ricorda, da parte del [Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#), recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario).

Viene eliminata la natura eccezionale della circostanza attenuante in base alla quale la sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo se ricorrono circostanze che rendano manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. Con la modifica in esame, pertanto, l'attenuante assume carattere generale e non più eccezionale.

In **accoglimento** dell'osservazione contenuta nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, è stata prevista una **norma generale di chiusura** all'interno dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (recante i "criteri di determinazione della sanzione") ai sensi della quale, **per tutte le ipotesi non espressamente disciplinate dalle singole leggi di riferimento, nel caso di presentazione di dichiarazioni e denunce con un ritardo non superiore a 30 giorni dal termine ordinario di scadenza, la sanzione prevista per l'omissione è ridotta alla metà.**

La **lettera d)** modifica l'**articolo 11** del Decreto legislativo n. 472 del 1997, relativo alla disciplina dei **responsabili** della sanzione amministrativa. 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 diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto previsto per le definizioni agevolate in caso di pagamento tempestivo, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente.

La **lettera e)** modifica l'**articolo 12** del Decreto legislativo n. 472 del 1997 concernente il concorso di violazioni e la continuazione. In particolare si estende **anche all'ipotesi di mediazione e conciliazione giudiziale** la previsione secondo cui **le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione** si applicano **separatamente** per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

La **lettera f)** interviene sull'**articolo 13** del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante l'istituto del **ravvedimento operoso**; tra l'altro si dispone che la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata trovi applicazione se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni **dalla data dell'omissione o dell'errore** (in luogo del termine per la presentazione della dichiarazione, previsto dalla

norma previgente), ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in sede di dichiarativa avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

La **lettera g)** modifica 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.

In particolare si introduce il **nuovo comma 5-bis** che prevede una causa di disapplicazione della norma quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

Il **nuovo comma 5-ter** dell'articolo 14 prevede in primo luogo l'applicazione dell'intera disciplina, in quanto compatibile, anche alla fattispecie di trasferimento e conferimento di azienda.

In **accoglimento** dell'osservazione contenuta nel [parere](#) delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, la nuova normativa in tema di responsabilità del cessionario d'azienda è estesa a tutti i trasferimenti d'azienda.

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

Viene introdotta un'ulteriore ipotesi di **sospensione del pagamento dei rimborsi**: la notifica di un provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivo. La sospensione, inoltre, opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria, ovvero dalla decisione di altro organo.

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

L'**articolo 17, comma 1**, modificando l'**articolo 17 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131** (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), prevede espressamente 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**, prevedendo altresì la sanzione per il mancato versamento relativo alle predette operazioni.

Il **comma 2**, modificando l'articolo 3, comma 3, del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, reca le sanzioni per la mancata presentazione, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, prevedendo una riduzione dell'importo per il versamento tardivo.

L'**articolo 18** riduce le sanzioni per omessa registrazione degli atti e dei fatti rilevanti **ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro**, 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 D.P.R. n. 131 del 1986 **per l'occultazione di corrispettivo** convenuto.

L'**articolo 19** modifica l'**articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999** recante disposizioni tributarie in materia di **associazioni sportive dilettantistiche**; è soppressa la sanzione impropria della decadenza dalle relative agevolazioni, in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti.

L'**articolo 20** modifica 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**: la modifica in esame prevede che tale strumento può essere utilizzato anche per la **riscossione delle relative sanzioni ed interessi**.

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**; 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). Se la certificazione è correttamente trasmessa **entro sessanta giorni** dal termine previsto nel primo periodo, **la sanzione è ridotta** ad un terzo con un massimo di 20.000 euro.

L'**articolo 22** modifica la disciplina che prevede l'obbligo, da **parte degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale**, di comunicare in via telematica all'Anagrafe tributaria gli elenchi dei soggetti ai quali sono state rimborsate spese sanitarie per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20.

Per tali soggetti, la legge prevede la sanzione di 100 euro per ogni comunicazione, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati, si applica, senza possibilità di cumulo. Per effetto delle modifiche introdotte 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.

L'**articolo 23** introduce una **specificata 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 (omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati; errata comunicazione dei dati).

L'**articolo 24** modifica l'articolo 39 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, recante la disciplina del **visto ovvero dell'asseverazione infedele** da parte del CAF o del professionista, 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).

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 D.Lgs. n. 218 del 1997), **di eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato**.

In particolare l'ufficio deve computare in diminuzione, dal maggiore imponibile accertato, le perdite "di periodo", ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo. Per quanto riguarda le "**perdite pregresse**", ovvero le perdite maturate in periodi d'imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che le stesse siano computate in diminuzione **su richiesta del contribuente**. Questi deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento entro il termine di proposizione del ricorso.

Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata **rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione**, le quali sono

commisurate alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento.

Si evidenzia, inoltre, che considerando anche la nuova definizione di “**imposta evasa**” nell’ambito del Decreto legislativo n. 74 del 2000, operata dall’articolo 1 del provvedimento in esame (per cui *non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio sia all’utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*), la disciplina comporta un minore ambito di applicazione dei reati tributari per i quali sono previste delle soglie di punibilità collegate all’imposta evasa (soglie che, peraltro, in taluni casi sono state elevate dal provvedimento in esame).

Si introduce la stessa disciplina nell’ambito dei procedimenti di **adesione**: fermo restando il computo in diminuzione delle perdite del periodo d’imposta oggetto di adesione, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Si prevede un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame, il quale dovrà definire i contenuti e le modalità di presentazione dell’istanza del contribuente per il computo in diminuzione delle perdite pregresse (comma 4).

Il comma 5 prevede che le disposizioni entrino in vigore il **1° gennaio 2016**, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l’accertamento (articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973).

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.

L’**articolo 27** apporta modifiche al testo unico delle disposizioni concernenti le **imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347)**.

In sintesi:

- il termine concesso ai cancellieri per richiedere la trascrizione è ampliato da 30 a 120 giorni dalla data dell’atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prevista;
- la misura minima e massima della sanzione stabilita per l’omessa richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie è ridotta del 50 per cento, qualora la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie siano effettuate entro 30 giorni dalla data dell’atto o del provvedimento ovvero dalla sua pubblicazione;
- è prevista una sanzione in misura fissa di 50 euro ove le richieste siano effettuate con analogo ritardo non superiore a 30 giorni,.

L'**articolo 28** apporta 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. In aggiunta è prevista una riduzione al 50 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.

Con l'**articolo 29** sono apportate modifiche agli articoli 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 in tema di **imposta di bollo**.

Tra le modifiche apportate si ricorda la riduzione al 50 per cento delle misure minime e massime della sanzione per omessa dichiarazione di conguaglio 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.

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 50 per cento della misura minima e massima della sanzione qualora le dichiarazioni siano presentate con un ritardo non superiore a 30 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; ne deriva che non sono sanzionabili i destinatari del titolo di accesso o del documento di certificazione dei corrispettivi, così come accade per gli scontrini fiscali ordinari.

L'**articolo 31** riformula il testo dell'articolo 21, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in tema di fatture per operazioni inesistenti. Si dispone che se il **cedente** o **prestatore** emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura

Si chiarisce così che la prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a *reverse charge*, ossia ad inversione contabile.

TITOLO III: Decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie

Si ricorda che la norma contenuta nello schema di decreto originario (A.G. n. 183) stabiliva che le disposizioni previste dal provvedimento in esame si applicassero a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017. Conseguentemente si prevedeva la non applicazione delle norme abrogate con l'introduzione della normativa prevista dal decreto per gli anni 2016 e 2017.

Sono state **accolte** le **condizioni** di cui alla lettera *m*) del parere reso dalle Commissioni Giustizia e Finanze della Camera, di cui al parere della V Commissione Bilancio della Camera e di cui alla lettera *a*) del parere reso dalle Commissioni riunite del Senato; in luogo di una loro applicazione temporanea, le norme del decreto in esame si applicano a partire **dal 1° gennaio 2017**.

L'**articolo 32** precisa che **l'applicazione dal 1° gennaio 2017 riguarda solo le disposizioni del Titolo II, ovvero quelle di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario**. La riforma dei **reati penali tributari**, invece, in mancanza di altre previsioni, entra in vigore **decorsi quindici giorni dalla pubblicazione in GU** del decreto legislativo.

Sono state accolte le condizioni della Commissione Bilancio della Camera, volte a garantire il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione.

In primo luogo, all'**articolo 32, comma 1**, è stata **eliminata la temporaneità** dell'applicazione delle nuove disposizioni ai soli anni 2016 e 2017; conseguentemente, la disapplicazione temporanea delle seguenti disposizioni è stata sostituita con la loro **abrogazione** a decorrere **dal 1° gennaio 2017**:

- a) gli articoli 32 e 33 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 sulle violazioni relative alla dichiarazione Irap;
- b) l'articolo 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, in materia di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti;
- c) l'articolo 19, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 sull'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione;
- d) l'articolo 3, commi 5 e 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in materia di dichiarazione dei redditi da locazione di immobili ad uso abitativo (cd. cedolare secca sugli affitti);

Si segnala che con l'abrogazione del comma 6 la norma in esame estende l'applicazione della cd. cedolare secca anche alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni. E' inoltre abrogata la disposizione che prevede che il reddito derivante dai contratti in commento non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, (ai sensi dell'articolo 37, comma 1, Tuir).

E' stata accolta l'osservazione di cui alla lettera r) del parere reso dalle Commissioni riunite del Senato: è stata quindi aggiornata la disposizione di cui

all'articolo 34, comma 4, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (concernente una forma di ravvedimento speciale per gli intermediari tenuti all'applicazione di ritenute o imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria), eliminando il rinvio, ormai datato, al decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461.

L'**articolo 33** (ex articolo 32) provvede alla copertura degli oneri derivanti dal provvedimento in esame, stimati in **40 milioni di euro annui dal 2017** (con una modifica conseguente alle nuove decorrenze stabilite all'articolo 32), si provvede 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.

Si affida al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di monitorare (in **parziale accoglimento** della **condizione espressa dalla V Commissione della Camera**) **gli effetti finanziari** derivanti dalle disposizioni introdotte.

Si segnala tuttavia che la condizione espressa dalla predetta Commissione prevede che il Ministro ove necessario adotti, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, le occorrenti iniziative legislative volte alla correzione dei predetti effetti.

L'articolato del decreto prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze **valuti**, in relazione all'entità dello scostamento, la necessità di **adottare un proprio decreto per provvedere alla rimodulazione degli importi delle sanzioni**, fino ad un massimo del 20 per cento **ovvero di presentare al Parlamento una apposita relazione** in cui sono indicate le cause dello scostamento e gli interventi specifici da adottare per il mantenimento degli equilibri di finanza pubblica.