

26 06 2015

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO CONCERNENTE LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 8, comma 1, che delega il Governo a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del .....

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

SULLA PROPOSTA del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo:



**TITOLO I**  
**Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**

**Articolo 1**

*(Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74)*

1. All'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) alla lettera b), dopo le parole: "valore aggiunto", sono aggiunte le seguenti: "e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;

b) alla lettera f), dopo le parole: "scadenza nel relativo termine;" sono aggiunte le seguenti: "non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili";

c) dopo la lettera g) sono aggiunte le seguenti: "h) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; i) per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

**Articolo 2**

*(Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)*

1. All'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la parola: "annuali" è soppressa.

**Articolo 3**

*(Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)*

1. L'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

"ART. 3

(Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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 una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro



unmilione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. 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.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

#### **Articolo 4**

*(Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele)*

1. All'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, lettera a), la parola: "cinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila";

b) al comma 1, lettera b), le parole: "euro due milioni", sono sostituite dalle seguenti: "euro tre milioni";

c) dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: "1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, 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 nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. 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).".

#### **Articolo 5**

*(Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione)*

1. All'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il comma 1 è sostituito dai seguenti:

"1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1.bis. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.".



### **Articolo 6**

*(Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia occultamento o distruzione di documenti contabili)*

1. All'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, al comma 1, le parole: "da sei mesi a cinque anni" sono sostituite dalle seguenti: "da un anno e sei mesi a sei anni."

### **Articolo 7**

*(Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate)*

1. All'articolo 10-bis, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo la parola: "ritenute" sono inserite le seguenti: "dovute sulla base della stessa dichiarazione o".
2. All'articolo 10-bis, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la parola: "cinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila".

### **Articolo 8**

*(Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto)*

1. L'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:  
"ART. 10-ter  
(Omesso versamento di IVA)

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni 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 euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta."

### **Articolo 9**

*(Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione)*

1. L'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

"ART. 10-quater  
(Indebita compensazione).



1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.”.

### **Articolo 10** (Confisca)

1. Dopo l'articolo 12 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è inserito il seguente:

#### “ART. 12-bis. (Confisca)

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario.”.

### **Articolo 11**

*(Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario)*

1. L'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

#### “ART. 13 (Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario)

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione 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.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13- bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione



è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

**Articolo 12**  
*(Circostanze del reato)*

1. Dopo l'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 è inserito il seguente:

“ART. 13-bis  
*(Circostanze del reato)*

1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.
2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, comma 2.
3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso da correo nell'esercizio di attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.”.

**Articolo 13**  
*(Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari)*

1. Dopo l'articolo 18 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è inserito il seguente:

“ART. 18-bis.  
*(Custodia giudiziale dei beni sequestrati).*

1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.”.

**Articolo 14**  
*(Abrogazioni)*

1. Sono abrogati:
  - a) gli articoli 7 e 16 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
  - b) il comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.



**TITOLO II**  
**Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo**  
**Capo I**

**Sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi**

**Articolo 15**

*(Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)*

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) l'articolo 1 è sostituito dal seguente:

“ART. 1

(Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta e dell'imposta regionale sulle attività produttive)

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

2. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

3. La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4. Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento, dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari ad euro 250.

5. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

6. Nelle ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è



indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.

7. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile la sanzione di cui al comma 2.

8. Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

b) all'articolo 2:

1) nel comma 1, le parole: "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250"; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la dichiarazione omessa è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200.";

2) nel comma 2, le parole "dal cento al duecento" sono sostituite dalle parole "dal novanta al centoottanta" e le parole "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle parole "euro 250";

3) dopo il comma 2, sono inseriti i seguenti: "2-bis. La sanzione di cui al comma 2 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

2-ter. Fuori dai casi di cui al comma 2-bis, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati è inferiore al tre per cento delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati e comunque inferiore ad euro 30.000.";

4) nel comma 3, le parole: "da lire cinquecentomila a lire quattro milioni", sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000"; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500 e la sanzione del comma 4 è ridotta del cinquanta per cento.";

5) nel comma 4, le parole: "di lire centomila", sono sostituite dalle seguenti: "di euro 50";

6) dopo il comma 4 sono inseriti i seguenti: "4-bis. Per ritenute non versate si intende la differenza tra l'ammontare delle maggiori ritenute accertate e quelle liquidabili in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

4-ter. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi la mancata esecuzione, in tutto o in parte, della ritenuta di cui all'articolo 25 comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro





della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2.”;

c) all'articolo 3, comma 1, le parole: “da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000.”;

d) l'articolo 4 è abrogato;

e) all'articolo 5:

1) nel comma 1, ultimo periodo, le parole: “lire cinquecentomila” sono sostituite dalle seguenti: “euro 250”; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 200.”;

2) nel comma 3, primo periodo, le parole “da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000.”; al secondo periodo le parole “periodica o quella” sono soppresse; inoltre, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente periodo: “Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.”;

3) il comma 4, è sostituito dal seguente: “Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.”;

4) i commi 4-bis, 4-ter e 5 sono sostituiti dai seguenti: “4-bis. La sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4-ter. Fuori dai casi di cui al comma 4-bis, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore ad euro 30.000 euro.

4-quater. Per imposta dovuta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4-quinquies. Chi chiede a rimborso l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa pari al trenta per cento del credito rimborsato.”;

5) nel comma 6:

a) nel primo periodo, le parole: “nel primo e terzo comma dell'articolo 35” sono sostituite dalle seguenti: “dagli articoli 35 e 35-ter”; inoltre le parole “da lire un milione a lire quattro milioni” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 500 a euro 2.000”;

b) nel secondo periodo, dopo le parole “di registrazione” sono inserite le seguenti: “o le comunicazioni”; inoltre le parole: “comma 1” sono sostituite dalle seguenti: “commi 1 e 4”;



**f) all'articolo 6:**

1) nel comma 1, nel primo periodo le parole "fra il cento e il duecento" sono sostituite dalle parole "fra il novanta e il centoottanta" ed è aggiunto in fine il seguente periodo: "La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.";

2) nei commi 2 e 3, le parole: "da lire cinquecentomila a lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000.";

3) nel comma 4, le parole: "commi 1, 2 e 3 primo e secondo periodo" sono sostituite dalle seguenti: "commi 1, primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 3, primo e secondo periodo,"; inoltre, le parole "a lire un milione" sono sostituite dalle seguenti: "ad euro 500";

4) nel comma 8, le parole: "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250";

5) nel comma 9-bis, le parole "fra il cento e il duecento" sono sostituite dalle parole "fra il novanta e il centoottanta";

6) nel comma 9-ter la parola: "pari" è sostituita dalle seguenti: "dal 10";

**g) all'articolo 7, comma 4-bis le parole "prevista nel comma 3" sono sostituite dalle seguenti: "amministrativa da euro 250 a euro 2.000";**

**h) all'articolo 8:**

1) nel comma 1, primo periodo, le parole: "ai fini delle imposte dirette" sono sostituite dalle seguenti: "dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive"; le parole: "compresa quella periodica" sono soppresse; le parole: "dal Ministro delle finanze" sono sostituite dalle seguenti: "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate" e le parole "da lire cinquecentomila e lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000.";

2) nel comma 2), le parole: "l'allegazione alla dichiarazione," sono soppresse;

3) nel comma 3 le parole "lire un milione a lire otto milioni" sono sostituite dalle seguenti: "euro 500 a euro 4.000" e le parole: "7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600" sono sostituite dalle seguenti: "4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322";

4) dopo il comma 3-bis, è inserito il seguente "3-ter. Quando l'omissione o l'incompletezza riguarda le segnalazioni previste dall'articolo 113, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 124, comma 5 bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 132, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 30, comma 4 quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724, e dall'articolo 1, comma 8 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica una sanzione da 2.000 a 21.000 euro."

**i) all'articolo 9:**

1) nel comma 1 le parole: "lire due milioni a lire quindici milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 1.000 a euro 8.000.";

2) nel comma 3, le parole: "lire cento milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 50.000.";

3) nel comma 4, le parole "e 33" sono soppresse e dopo le parole: "n. 633" sono inserite le seguenti: "e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542,"; inoltre le parole da "ovvero dei regimi" fino a "legge 23 dicembre 1996, n. 662" sono soppresse e le parole: "lire cinquantamila a lire cinque milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 250 a euro 2.500.";

4) il comma 5 è sostituito dal seguente: "5. Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, si applica la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di



redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250.”;

**l)** all'articolo 10:

1) nel comma 1, le parole: “lire quattro milioni a lire quaranta milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “euro 2.000 a euro 21.000.” e le parole: “il ritardo non eccede i quindici giorni.” sono sostituite dalle seguenti: “la trasmissione avviene nei quindici giorni successivi.”;

2) nel comma 3, le parole: “Fino a prova contraria, si” sono sostituite dalle seguenti: “Si”;

3) nel comma 4, le parole: “nella cui circoscrizione si trova il” sono sostituite dalle seguenti: “competente in relazione al”;

**m)** all'articolo 11:

1) nel comma 1, le parole “da lire cinquecentomila e lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000”;

2) nel comma 2, le parole: “gravemente punita”, sono sostituite dalla seguente: “grave”;

3) nel comma 4, le parole: “lire un milione a lire due milioni”, sono sostituite dalle seguenti: “euro 500 a euro 1.000”;

4) nel comma 5, le parole: “lire due milioni a lire otto milioni”, sono sostituite dalle seguenti: “euro 1.000 ad euro 4.000”;

5) nel comma 7, le parole: “da lire cinquecentomila e lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000”;

6) dopo il comma 7 sono aggiunti i seguenti commi:

“7-bis. La mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti e delle operazioni di cui all'articolo 32, primo comma, n. 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è punita con la sanzione dal 10 al 50 per cento delle predette somme, salvo che non risultino dalle scritture contabili.

7-ter. Quando la garanzia di cui all'articolo dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata dalle società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo articolo 73, terzo comma del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000.

7 quater. Nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello previsto dall'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, si applica la sanzione prevista dall'articolo 8 comma 3-quinquies. La sanzione è raddoppiata nelle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo.”;

**n)** all'articolo 12:

1) nel comma 1, al primo periodo le parole: “lire cento milioni”, “ottanta milioni” e “centosessanta milioni di lire” sono rispettivamente sostituite dalle seguenti: “euro 52.000”, “euro 40.000” ed “euro 80.000”; al secondo periodo, le parole “lire duecento milioni” e “centosessanta milioni di lire” sono rispettivamente sostituite dalle seguenti: “euro 100.000” e “euro 80.000”;

**o)** l'articolo 13 è sostituito dal seguente:

“ART. 13.

(Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione)

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto,



ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

2. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

6. Fuori dall'ipotesi di cui all'art. 11, comma 7-ter, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione del 30 per cento quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.”;

p) all'articolo 14, comma 1, le parole da “salva” a “versamento” sono soppresse;

q) all'articolo 15:

1) nel comma 1, le parole: “lire duecentomila a lire un milione.” sono sostituite dalle seguenti: “euro 100 a euro 500.”;

2) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: “2-bis. Per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi.”.

## Capo II

### Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie

#### Articolo 16



*(Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472)*

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2, comma 4, le parole "delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro" sono sostituite dalle seguenti: "dell'economia e delle finanze";

b) all'articolo 5, il comma 2 è abrogato;

c) all'articolo 7:

1) nel comma 3 le parole: "La sanzione può essere" sono sostituite dalle seguenti: "Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è" e dopo le parole "all'accertamento" sono inserite le seguenti "di mediazione e di conciliazione";

2) nel comma 4, la parola "eccezionali" è soppressa;

d) all'articolo 11:

1) nel comma 1 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.";

2) il comma 4 è abrogato;

3) nel comma 5, le parole da "Quando" a "grave, il", sono sostituite dalla seguente: "Il"; inoltre le parole: "dall'articolo 5, comma 2" sono sostituite dalle seguenti: "dall'articolo 11, comma 1";

4) nel comma 6, le parole da "Per" a "grave, la", sono sostituite dalla seguente: "La";

e) all'articolo 12, comma 8 dopo le parole: "con adesione," sono inserite le seguenti: "di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale,,"; inoltre le parole "alla conciliazione giudiziale" sono soppresse;

f) all'articolo 13:

1) nel comma 1, lettera a-bis) le parole da "il novantesimo" a "dall'errore;" sono sostituite dalle seguenti: "novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;"

2) nel comma 1-bis, le parole: "e b-ter)" sono sostituite dalle seguenti: ", b-ter) e b-quater)";

g) all'articolo 14, dopo il comma 5 sono aggiunti i seguenti: "5-bis. Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

5-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, al conferimento di azienda.";

h) all'articolo 23, comma 1, le parole: ", ancorché non definitivo" sono sostituite dalle seguenti: "o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi.,"; inoltre le



parole: “della somma risultante dall’atto o dalla” sono sostituite dalle seguenti: “di tutti gli importi dovuti in base all’atto o alla”.

### **Capo III** **Altre disposizioni**

#### **Articolo 17**

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

1. All’articolo 17, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al comma 1 dopo il primo periodo è inserito il seguente periodo: “Entro il termine di trenta giorni deve essere presentata all’ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso”.

b) dopo il comma 1 è inserito il seguente comma “1-bis Chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1, è sanzionato ai sensi dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) il comma 2 è soppresso;

1. All’articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo: “In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l’opzione per il regime della cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell’evento, si applica la sanzione in misura fissa pari ad euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.”

#### **Articolo 18**

*(Modifiche in materia di sanzioni ai fini dell’imposta di registro)*

1. Al titolo VII del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all’articolo 69, comma 1, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: “Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200”.

b) all’articolo 72 comma 1, le parole “dal duecento al quattrocento per cento” sono sostituite dalle seguenti “dal centoventi al duecentoquaranta per cento”.

#### **Articolo 19**

*(Associazioni sportive dilettantistiche)*

1. Al comma 5 dell’articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, le parole “la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e” sono soppresse.

#### **Articolo 20**

*(Modifica dell’atto di recupero)*



1. All'articolo 1, comma 421 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, dopo le parole "ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni," sono aggiunte le seguenti: "nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi".

### **Articolo 21**

*(Violazioni in materia di certificazione unica)*

1. All'art. 4, comma 6-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel secondo periodo dopo le parole "del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono aggiunte le seguenti " , con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta";

b) dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente "Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000".

### **Articolo 22**

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

1. All'articolo 78, comma 26, della legge 30 dicembre 1991 n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) Nel quarto periodo, dopo le parole "decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono aggiunte le seguenti "con un massimo di euro 50.000 per soggetto terzo".

b) dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente "Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza di cui al comma 25, la sanzione è ridotta ad un terzo, con un massimo di euro 20.000".

### **Articolo 23**

*(Violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria)*

1. All'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014 n. 175, dopo il comma 5 è aggiunto il seguente: "5-bis. In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000".

### **Articolo 24**

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

1. All'articolo 39, decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, comma 1, lettera a) sesto periodo, le parole: "nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono sostituite dalle seguenti "ad un nono del minimo".

### **Articolo 25**

*(Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento)*



1. All'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: "2-bis. Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 40-bis del presente decreto, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al comma 2, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR."

2. All'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente: "1-ter. Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 9-bis del presente decreto, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di cui al comma 2-bis dell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo."

3. All'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: "3-bis. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del secondo periodo del comma 2-bis dell'articolo 42 del presente decreto, del comma 3 dell'articolo 40-bis del presente decreto, del comma 1-ter dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, del comma 2 dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del primo periodo del comma 2-bis dell'articolo 42 del presente decreto, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del presente decreto."

4. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di cui ai precedenti commi, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

5. Le disposizioni di cui ai commi precedenti entrano in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

## **Articolo 26**

*(Ulteriori modifiche in materia di imposta di registro)*

1. All'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 dopo il comma 1 è aggiunto il seguente comma "1-bis: Per i decreti di trasferimento e gli atti da essi ricevuti, i cancellieri devono richiedere la registrazione entro sessanta giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato".
- 2.





### **Articolo 27**

*(Modifiche in materia di imposte ipotecaria e catastale)*

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 2, le parole "trenta giorni" sono sostituite dalle seguenti "centoventi giorni":

2. All'articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo : "Se la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie sono effettuate con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare delle imposte dovute";

b) al comma 2, le parole "da lire duecentomila a lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti "da euro 100 a euro 2.000, ridotta a euro 50 se la richiesta è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni."

### **Articolo 28**

*(Modifiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni)*

1. All'articolo 50, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 al secondo periodo le parole "da lire cinquecentomila a lire due milioni" sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 1.000"; inoltre, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: "Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500".

### **Articolo 29**

*(Modifiche in materia di imposta di bollo)*

1. Al titolo V del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 24, comma 1, le parole "lire duecentomila a lire quattrocentomila" sono sostituite dalle seguenti "da euro 100 a euro 200";

b) all'articolo 25, comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo: "Se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta".

### **Articolo 30**

*(Modifiche in materia di imposta sugli intrattenimenti)*



1. All'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, primo periodo le parole "lire un milione" sono sostituite dalle seguenti: "euro 500"; inoltre è aggiunto in fine il seguente periodo: "La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.";

b) al comma 2, primo periodo le parole "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250"; inoltre è aggiunto in fine il seguente periodo: "Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, da presentarsi, rispettivamente, entro dieci giorni dalla fine di ciascun anno sociale, ed entro il quinto giorno successivo al termine della data della manifestazione, sono presentate con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta con un minimo di 150 euro.";

c) al comma 3, primo periodo dopo le parole "non documentato" sono aggiunte le seguenti: "con un minimo di euro 500".

2. All'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1 le parole da "lire cinquecentomila a lire due milioni" sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 1.000";

b) il comma 4 è abrogato.

#### Capo IV

### **Decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie**

#### **Articolo 31**

*(Decorrenza degli effetti e abrogazioni)*

1. Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017.

1-bis. Per gli anni di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 non si applicano le seguenti disposizioni:

a) gli articoli 32 e 33 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

b) l'articolo 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;

c) l'articolo 19, comma 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

d) l'articolo 3, commi 5 e 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;

e) nell'articolo 32, comma 1, n. 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole "o compensi" e le parole "i prelevamenti o";

#### **Art. 32**

*(Disposizione finanziaria)*

1. Agli oneri derivanti dal presente decreto, pari a 40 milioni di euro per ciascuno degli esercizi finanziari 2016 e 2017, si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.



## SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO CONCERNENTE LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO.

### Relazione illustrativa

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

Il legislatore della legge delega ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale.

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

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

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

La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione. In tal senso, infatti, lo stesso articolo 8 menziona la necessità di attribuire rilevanza a "l'efficacia attenuante o esimente

dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata”, a procedere alla “revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni ... all’effettiva gravità dei comportamenti”, tenendo presente, a tal fine, gli interventi realizzati nel D. Lgs. 74 ed ancora alla “possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi”, previsione che si articola nella individuazione di una serie di circostanze (dalle condotte proattive del contribuente, ai ritardi lievi fino agli errori sulla imputazione temporale dei componenti di reddito, per menzionarne solo alcune) ritenute- ex sé- meritevoli di trattamenti sanzionatori più lievi.

## **TITOLO I**

### **Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**

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

La circostanza che la legge di delegazione parli di «revisione», e non già di «riforma» o di «riscrittura» del diritto penale tributario, lascia intendere come l’intervento debba comunque muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a cominciare da quelle della preminente focalizzazione della risposta repressiva sul momento dell’“auto-accertamento” del debito di imposta, ossia della dichiarazione.

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

Come emerge dal primo dei criteri direttivi in questione, un’attenzione preminente – che prelude ad un tendenziale rafforzamento della tutela – deve essere rivolta ai «comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa»: e cioè, in sostanza, ai fatti connotati da una fraudolenza in senso oggettivo, che si estrinseca nel ricorso ad “artifici” atti ad ostacolare o a sviare l’azione di accertamento o esecutiva dell’amministrazione finanziaria. A tali fatti deve essere dato rilievo «tenuto conto di adeguate soglie di punibilità», tramite la configurazione di fattispecie di reato punibili «con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni», rimanendo altresì esclusa la possibilità di ridurre «le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148».

Al riguardo, occorre peraltro osservare che la legislazione vigente prevede già diverse figure criminose riconducibili al paradigma considerato: tali, in specie, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’esibizione o la trasmissione di falsa documentazione, punita, unitamente all’ipotesi alternativa delle risposte non veritiere, dalla norma

“extravagante” di cui all’articolo 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Profili di frodolenza in senso oggettivo potrebbero essere riscontrati anche nel delitto di indebita compensazione (articolo 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000), che postula la sottrazione del contribuente al pagamento delle somme dovute tramite l’ostensione di crediti non spettanti o inesistenti.

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

Per quanto attiene, invece, ai fatti privi di connotati di frodolenza in senso oggettivo, i criteri di delega chiamano il legislatore delegato ad interventi di segno tendenzialmente “mitigatore”, tramite la previsione della «possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità». In attuazione di siffatto criterio, è stata introdotta una soglia di punibilità dei fatti di omesso versamento di ritenute certificate (art. 18-bis del d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto (articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000), al di sotto della quale il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo – peraltro già previste dalla legislazione vigente – appare proporzionato alle caratteristiche dell’illecito.

Al Governo è stato, altresì, richiesto, in modo specifico, di procedere alla «revisione del regime della dichiarazione infedele [...] al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti». Si è ritenuto, in particolare, che – anche alla luce dei lavori preparatori della legge delega e proprio in un’ottica di garanzia della certezza del diritto – detta revisione debba essere ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di frodolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali.

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

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

- alla lettera f) che fornisce la definizione di “imposta evasa”, laddove è previsto che deve considerarsi tale la differenza fra l’imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme che il contribuente, od altri in sua vece (nella veste, segnatamente, di sostituto d’imposta), abbiano versato a qualunque titolo (acconto, ritenuta, ecc.) in pagamento dell’imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine, viene specificato che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio che all’utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.- dopo la lettera g) vengono aggiunte due definizioni: alla lettera h), viene chiarito che per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti ed alla lettera i) vengono definiti i “mezzi fraudolenti”, intendendosi per tali le condotte e artificiose attive, oltre che quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

- dopo la lettera g) vengono aggiunte due definizioni: alla lettera h), viene chiarito che per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti ed alla lettera i) vengono definiti i “mezzi fraudolenti”, intendendosi per tali le condotte artificiose che determinano una falsa rappresentazione della realtà; l’elemento materiale può consistere sia in condotte attive, sia in condotte omissive; in questo ultimo caso, però, l’obbligo di agire deve essere imposto da una specifica norma giuridica.

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

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

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

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

Da un lato, infatti, il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili – quale è attualmente – in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell’imposta sul valore aggiunto: con conseguente rimozione di un limite soggettivo di operatività apparso privo di sufficiente giustificazione. Dall’altro lato, la condotta incriminata cessa di essere “trifasica”, per divenire “bifasica” (mezzi fraudolenti-falsa dichiarazione); correlativamente, i «mezzi fraudolenti», che trovano un primo arricchimento contenutistico nella lett. i) dell’articolo 1 vista sopra, devono

esprimere la loro natura fraudolenta tanto nella capacità di ostacolare l'accertamento (non più della falsa rappresentazione contabile, ma in modo diretto delle indicazioni inveritiere contenute nella dichiarazione), quanto nella capacità di ingannare l'amministrazione finanziaria, requisito indefettibile di ogni condotta fraudolenta in ambito tributario.

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

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

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

Fermi restando gli altri elementi, viene rivista la soglia di punibilità in riferimento all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che deve essere superiore ad un milione cinquecentomila euro ed introdotta la soglia rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

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

Il successivo comma 3 chiarisce, per altro verso, che non rientra tra i «mezzi fraudolenti», avuti di mira dalla norma incriminatrice, la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto,

ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali.

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

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

L'**articolo 4** aggiunge all'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 un nuovo comma, che implica una significativa modifica della disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Al riguardo, va rilevato che le risultanze dei lavori parlamentari relative alla legge delega appaiono univoche nel senso che la prefigurata revisione di detta disciplina deve attuarsi nella direzione dell'"alleggerimento" della situazione attuale. Dalla stessa relazione alla proposta di legge n. 282/C (e, prima ancora, dalla relazione al disegno di legge n. 5291/C della scorsa legislatura, che ne costituisce il diretto antecedente) emerge, in particolare, come il legislatore delegante abbia visto con sfavore il fatto che l'attuale descrizione del fatto incriminato – la quale, per un verso, prescinde da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette – comporti la creazione di una sorta di "rischio penale" a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione (nella relazione alla proposta di legge n. 282/C si prospetta, così, l'esempio del contribuente portato «a giudizio [...] unicamente per aver imputato un costo o un ricavo fuori competenza»).

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

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



documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Il nuovo comma 1-ter stabilisce, inoltre, che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).". Tale ultima previsione dispone che degli importi compresi entro lo «scarto tollerato» non dovrà tenersi conto (anche quando lo scarto complessivo eccedesse il limite del dieci per cento) nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del delitto concernente la dichiarazione infedele.

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

Con l'**articolo 5** del decreto, allo scopo di punire le condotte dei sostituti d'imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta, è stata introdotta all'art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000 la relativa fattispecie delittuosa che si configura quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro. La fattispecie è punita con la reclusione da uno a tre anni (comma 1-bis).

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

E' stata inoltre chiarita, con l'**articolo 7**, la portata dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis (mediante l'aggiunta del riferimento alle ritenute dovute sulla base della dichiarazione) ed è stata innalzata la soglia di non punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila, per ciascun periodo d'imposta per chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti quali dovute sulla base della dichiarazione o della certificazione rilasciata ai sostituiti.

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

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

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

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

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

La disposizione – che avrebbe dovuto essere comunque "ritoccata" dal presente decreto, in relazione alla prevista abrogazione di una delle fattispecie delittuose da essa richiamate (quella relativa all'omesso versamento dell'IVA) – viene inserita all'interno del decreto legislativo n. 74 del 2000, tra le «Disposizioni comuni», come nuovo articolo 12-bis. Nell'occasione, al fine di una più immediata leggibilità, la norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l'attuale rinvio all'articolo 322-ter del codice penale con una diretta esplicitazione del comando legislativo. Viene, inoltre, espressamente chiarito che la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario (comma 2).

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

Nel caso in cui il contribuente, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 13-*bis* (Circostanze del reato), è data la possibilità allo stesso contribuente di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere

prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione (comma 3).

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

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

Se il reato è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale, le pene stabilite per il Titolo II del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono aumentate della metà (comma 3).

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

Vengono fatte espressamente salve le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, in materia di affluenza al «Fondo unico giustizia» delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.

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

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

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

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

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

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

Viene abrogato, infine, l'articolo 16 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che sancisce la non punibilità, ai sensi del medesimo decreto, di chi si sia uniformato al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Come si evidenzia nella relazione al decreto, lo scopo della norma era semplicemente quello di introdurre una scusante correlata ad un caso "codificato" di ignoranza inevitabile della legge penale (articolo 5 del codice penale, come "manipolato" dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988), stante il naturale "affidamento" del contribuente nell'avviso espresso da un organo tecnico particolarmente qualificato. Di fatto, tuttavia, proprio dalla previsione normativa in questione la giurisprudenza di legittimità ha tratto, *a contrario sensu*, uno dei principali argomenti per sostenere la rilevanza penalistica dell'elusione fiscale. Una volta esclusa in modo espresso quest'ultima, secondo quanto disposto dal comma 13 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, introdotto dall'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, la previsione normativa in questione resta priva di significato.

## **TITOLO II**

### **Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario**

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

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

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

### **Comma 1, lettera a)**

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

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

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

In particolare:

- al comma 2, è stato inserito il riferimento al valore della produzione ai fini Irap; inoltre è stato espressamente previsto che la sanzione, compresa tra il 90 e il 180 per cento, è commisurata alla maggiore imposta dovuta o alla differenza del credito utilizzato;

- al comma 3, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente. Tale aggravante segue la logica posta a base della delega, avente ad oggetto la necessità di punire gravemente le condotte che si siano caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti. Tale modifica è, inoltre, finalizzata a "raccolgere" e a colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate nel d.lgs 74 del 2000 non risultano più penalmente rilevanti. A tale fine, l'aggravante prevista per la

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

- al comma 4, viene prevista una riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato. Tale soglia percentuale è individuata calcolando il rapporto tra l'ammontare complessivo del quantum dichiarato e quello del quantum accertato. La riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente e di superamento della soglia di euro 30.000. La previsione di tale tetto in misura fissa rappresenta un correttivo volto a scongiurare l'introduzione di una "franchigia di evasione" proporzionale all'ammontare dichiarato, inevitabilmente più alta per i soggetti di grandi dimensioni.

Un'ulteriore ipotesi di riduzione, che rimane alternativa a quella sopra richiamata, è prevista per la specifica fattispecie di errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito. Per beneficiare di tale riduzione è, però, necessario che il componente positivo sia stato erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'erario, la sanzione è applicata in misura fissa per un ammontare pari ad euro 250. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita, così riducendo la perdita di periodo. Va da sé che, laddove tale elemento positivo, nell'annualità di corretta imputazione, determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente danno erariale, con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta.

Entrambe le ipotesi di riduzione non si applicano in caso di condotte fraudolente.

Nel comma 6 è stata ricondotta una specifica ipotesi di omessa o infedele indicazione del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca, prima disciplinata all'articolo 3, comma 5, del D.Lgs. n. 23 del 2011, che prevede il raddoppio delle rispettive sanzioni base. Si ricorda che l'inasprimento sanzionatorio trova giustificazione nella circostanza che la cedolare secca costituisce un regime impositivo opzionale, alternativo rispetto a quello ordinario, utilizzabile al fine di contenere il prelievo fiscale.

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

### **Comma 1, lettera b)**

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

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

Anche per tali fattispecie si è intervenuto, quindi, sul quantum della sanzione, introducendo un principio di proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, prevedendosi una sanzione più lieve nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento, semprechè non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal sostituto che realizzi la violazione mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

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

Per ragioni di coerenza con la disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 2 prevede, anche per i sostituti d'imposta, l'esclusione dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR. L'esimente si applica qualora il sostituto presenti all'Amministrazione finanziaria il Masterfile e la documentazione nazionale richiesti ai fini del transfer pricing, in ipotesi di omesso versamento della maggiore ritenuta sulla parte di royalties che, a seguito di rettifica in diminuzione, risulti eccedente il valore normale.

#### **Comma 1, lett. c)**

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

#### **Comma 1, lett. d)**

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

#### **Comma 1, lett. e)**

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

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

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

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

Nel comma 4-quinquies dell'articolo 5 è stata riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in difformità rispetto al contenuto della dichiarazione, in linea con le diverse modalità con cui viene effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile. Quando la richiesta di rimborso Iva era presentata direttamente al concessionario della riscossione - indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione o da quanto in essa esposto - la mera richiesta del rimborso in assenza dei presupposti veniva colpita con una sanzione particolarmente grave, dal cento al duecento per cento dell'ammontare della somma non spettante. Con la modifica al meccanismo di richiesta dei rimborsi Iva - attualmente effettuata in sede dichiarativa, in cui è possibile l'immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione - venuta meno la necessità del presidio sanzionatorio così grave, è stata introdotta una specifica sanzione proporzionale, pari al 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1973. Sebbene non si proceda al recupero del rimborso erogato - laddove l'eccedenza sia maturata - rimane fermo il recupero degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1976, n. 633, dal giorno successivo alla data di erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo in sede di erogazione del rimborso.

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

- il primo attraverso l'inserimento, nel primo periodo, del richiamo all'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- il secondo, consistente in un adeguamento della disciplina già introdotta dal D.Lgs. n. 42 del 2015 - c.d. mini sportello unico (MOSS) - attraverso il richiamo alle comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di consentire l'applicazione della sanzione per mancata presentazione di una delle



dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, oltre che alla richiesta di registrazione MOSS, anche alla incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni.

#### **Comma 1, lett. f)**

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

Al comma 1 dell'articolo 6 – che disciplina le ipotesi di violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione (di fatture o corrispettivi) relative ad operazioni imponibili – è stata prevista un'ipotesi di riduzione sanzionatoria - da euro 250 a euro 2000 – quando la ritardata registrazione/certificazione non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo. Tale sanzione si applica in luogo di quella proporzionale attualmente vigente (dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio). Conseguentemente sono apportati i corrispondenti adeguamenti ai riferimenti contenuti nel successivo comma 4.

Nel comma 8, relativo all'obbligo di regolarizzazione della fattura da parte del cessionario o del committente, viene introdotto un rinvio alla disciplina di cui ai successivi commi 9-bis e 9-bis.1, che ne evidenzia la specialità. La misura minima della sanzione viene portata ad euro 250.

Nel comma 9-bis riduce viene ridotta la sanzione amministrativa (fra il novanta ed il centottanta per cento) relativa al mancato assolvimento dell'IVA mediante il meccanismo del reverse charge.

#### **Comma 1, lett. g)**

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

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

#### **Comma 1, lett. h)**

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

- vengono disciplinate unitariamente le sanzioni per le imposte dirette e l'IRAP;

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

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

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

Le ipotesi menzionate, infatti, sono oggetto di modifica da parte dello schema di decreto delegato in materia di interpello, nel cui contesto la presentazione dell'istanza di interpello - fino ad oggi obbligatoria - è stata resa facoltativa ed è stata sostituita - in omaggio all'esigenza di monitoraggio da parte dell'amministrazione sulle predette situazioni - dalla introduzione di un obbligo di segnalazione.

### **Comma 1, lett. i)**

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

In particolare:

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

### **Comma 1, lett. l)**

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

### **Comma 1, lett. m)**

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

In particolare, al comma 7-bis di nuova introduzione, in un'ottica di eliminazione delle sanzioni improprie, viene ricondotta nella disposizione in esame la mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti e delle operazioni di cui all'articolo 32, primo comma n. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. A tale fine, è prevista l'applicazione di una sanzione espressa, dal 10 al 50 per cento delle predette somme, salvo che le somme non risultino dalle scritture contabili.

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

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

### **Comma 1, lett. n)**

Il comma 1, lett. n) modifica l'articolo 12 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e IVA, ampliando da 6 a 12 mesi il termine entro cui la Direzione Regionale deve notificare l'atto di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività.

### **Comma 1, lett. o)**

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

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

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

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

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

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

Infine, il novellato articolo 13 introduce la disciplina sanzionatoria della garanzia IVA di gruppo presentata oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, prevedendo la sanzione

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

#### **Comma 1, lett. p)**

Il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento.

#### **Comma 1, lett. q)**

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

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

#### **Comma 1, lett. a)**

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

#### **Comma 1, lett. b)**

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

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

### **Comma 1, lett. c)**

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

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

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

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

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

### **Comma 1, lett. d)**

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

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

### **Comma 1, lett. e)**

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

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

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

maggior riduzione della sanzione rispetto a quella conseguita in sede di accertamento con adesione, per effetto del diverso meccanismo del cumulo giuridico applicabile ai due istituti.

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

#### **Comma 1, lett. f)**

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

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

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

#### **Comma 1, lett. g)**

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

In particolare:

- si introduce, al comma 5-bis, dell'articolo 14, una causa di disapplicazione della norma quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;
- si estende, al comma 5-ter, dell'articolo 14, l'applicazione della disciplina dettata dalla norma, in quanto compatibile, anche con riferimento alla fattispecie di conferimento di azienda.

#### **Comma 1, lett. h)**

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

Al comma 1, dell'articolo 23, sono state introdotte ulteriori ipotesi di sospensione del pagamento, quali la consegna del processo verbale di constatazione o il provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi ancorché non definitivi. Per effetto della novella, la sospensione opera nei

limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Articolo 19** (Associazioni sportive dilettantistiche)

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

**Articolo 20** (Modifica dell'atto di recupero)



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

#### **Articolo 21** (Violazioni in materia di certificazione unica)

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

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

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

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

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

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

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

caso di segnalazione da parte dell' Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Per quanto riguarda le “perdite pregresse”, ovvero le perdite maturate in periodi d' imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che le stesse siano computate in diminuzione su richiesta del contribuente. Lo scomputo riguarda le perdite che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d' imposta oggetto di accertamento, non maturate successivamente

allo stesso periodo d'imposta e che, al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo in sede di accertamento, non siano state già utilizzate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Articolo 29** (Modifiche in materia di imposta di bollo)

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

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

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

#### **Articolo 30** (Modifiche in materia di imposta sugli intrattenimenti)

Con l'articolo 30 sono apportate delle modifiche agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di sanzioni sull'imposta sugli intrattenimenti, prevedendo, tra l'altro, la riduzione delle misure previste in coerenza con la riduzione operata dal precedente articolo 15, comma 1, lettera f) n. 1. Al comma 1 dell'articolo 32 viene introdotta un'attenuante laddove la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo. Al comma 2 è

introdotta una riduzione al cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione qualora le dichiarazioni siano presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni.

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

## RELAZIONE TECNICA

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

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

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

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

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

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

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



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

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

### **Riforma del sistema sanzionatorio penale**

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

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

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

### **Riforma del sistema sanzionatorio amministrativo**

In ambito amministrativo si può ragionevolmente e prudenzialmente prevedere un analogo bilanciamento degli effetti derivante da variazioni di segno positivo conseguenti ad una serie di fattori (in particolare all'incremento delle sanzioni che colpiscono i fenomeni di frode) e quelle di



segno negativo conseguenti all'affievolimento delle sanzione disposta per graduarne l'applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno posto in essere condotte meno offensive.

In particolare si può considerare quanto segue.

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

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

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

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





Ciò posto, in via meramente prudenziale, al fine di salvaguardare i saldi di finanza pubblica, si ritiene comunque di ascrivere al provvedimento in esame un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui per gli anni 2016 e 2017, tenuto conto che gli interventi sul sistema sanzionatorio previsti dall'atto stesso sono limitati ai predetti anni.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 170, ha avuto esito

*As*

POSITIVO

NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

**26 GIU. 2015**

