



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

SEMINARIO ISTITUZIONALE

Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei deputati

Atto Governo 183

“Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio”

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Osservazioni e proposte di modifica

Roma, 27 luglio 2015

Premessa

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), pur esprimendo una valutazione sostanzialmente positiva circa l'impianto complessivo dello schema di decreto legislativo in materia di revisione del sistema sanzionatorio, vuole, sin d'ora, evidenziare, in via generale, come quest'ultimo non abbia colto pienamente l'intento di attuare i principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, codificati nell'art. 8 della legge delega n. 23/2014.

Difatti, non è stata risolta la crisi del principio di "specialità" tra la sanzione penale e quella amministrativa – sancito nell'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000 – funzionale ad attuare l'effettiva proporzionalità delle misure sanzionatorie, evitando il cumulo tra sanzione penale e sanzione amministrativa.

Tale principio è spesso disapplicato nel nostro ordinamento, tanto da destare serie preoccupazioni circa la tensione del nostro modello sanzionatorio con il noto principio del *ne bis in idem* "sostanziale", per come si sta configurando nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo¹, in relazione all'art. 4, par. 1, del Protocollo n. 7 allegato alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), e della Corte di Giustizia UE², con riferimento all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Ciò, ovviamente, in virtù del pacifico assunto per cui le sanzioni amministrative tributarie, in virtù della loro natura afflittiva, possono essere assimilate a quelle "penali".

Inoltre, lo schema di decreto legislativo, invece di marcare la specialità delle fattispecie penali rispetto a quelle amministrative, aumenta il rischio di violazione, da parte del nostro sistema sanzionatorio, del principio del *ne bis in idem* "sostanziale", in particolare attraverso le seguenti previsioni del Titolo I (*Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*):

- a) l'art. 10, introducendo l'art. 12-bis (*Confisca*) nel D.Lgs. n. 74/2000 (già prevista per reati tributari tassativamente individuati, anche nella forma per equivalente, dall'art. 1, comma 143, della L. n. 244/2007), omette di precisare che, contrariamente a quanto ritenuto dalla Cassazione³, nella nozione di "profitto" dell'evasione fiscale non devono intendersi ricomprese anche le sanzioni amministrative. Difatti tale "cumulo", oltre che il principio di specialità e quello del *ne bis in idem* "sostanziale", violerebbe il principio di proporzionalità, ossia il criterio guida valorizzato dal legislatore delegante. Fermo restando che la confisca, come affermato dalla pressoché unanime dottrina e giurisprudenza, assume chiara valenza afflittiva a sanzionatoria, cumulandosi, in modo problematico, alle altre misure punitive;

¹ Si vedano, in materia tributaria, le recenti sentenze (Quarta Sezione, 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*; Quinta Sezione, 27 novembre 2014, *Lucky dev c. Svezia*) che hanno confermato le conclusioni della pronuncia resa dalla Seconda Sezione il 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*.

² Si veda la sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Aklagaren c. Hans AkerbergFransson*.

³ Cfr., tra le più recenti, Cass., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561; Cass. pen. 4 aprile 2014, n. 15416; Cass. pen. 29 settembre 2014, n. 40244.

-
- b) l'art. 12, introducendo l'art. 13-bis (*Circostanze del reato*) nel D.Lgs. n. 74/2000, subordina il riconoscimento dell'attenuante, consistente nella diminuzione fino alla metà della sanzione penale irrogabile e nella inapplicabilità delle pene accessorie di cui all'art. 12 del medesimo decreto legislativo, all'assolvimento integrale (prima dell'apertura del dibattimento di primo grado) del debito tributario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi. E' evidente, allora, che il cumulo della sanzione penale e di quella amministrativa, oltre a violare il principio di specialità di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, mette seriamente a rischio l'intero sistema sanzionatorio nazionale, in quanto censurabile sotto il profilo della violazione del sovraordinato principio del *ne bis in idem* sostanziale;
- c) invece di distinguere nettamente le fattispecie penali da quelle amministrative valorizzando, ai fini penali, l'aspetto di evidente disvalore consistente nella "fraudolenza", lo schema di decreto legislativo utilizza il concetto di "fraudolenza" nell'ambito del sistema sanzionatorio amministrativo. Ad esempio, l'art. 15, comma 1, lett. a), lett. b), n. 3 e lett. e), n. 4, dello schema di decreto prevedono l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa allorché la violazione sia stata realizzata mediante condotte fraudolente del contribuente. Per valutare la condotta del trasgressore, si potevano invece prediligere altri criteri, come l'esistenza di pregresse violazioni tributarie ("precedenti fiscali") ovvero l'esistenza di pregresse violazioni della stessa natura ("recidiva fiscale"), già contemplati dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 ai fini della determinazione della sanzione.

Si propone, pertanto, di eliminare le disposizioni sopra descritte al fine di dare piena attuazione al principio di specialità di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, presidiando in modo effettivo l'alternativa tra sanzione penale e sanzione amministrativa, anche al fine di scongiurare il pericolo di implosione dell'intero sistema sanzionatorio per violazione del sovraordinato principio del *ne bis in idem* "sostanziale".

In via subordinata, limitatamente all'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa per le violazioni realizzate mediante condotte fraudolente di cui alla precedente lett. c), se proprio si ritenesse di mantenere la stessa collegata a tale tipologia di condotte, si propone di specificare espressamente che, in virtù del principio di specialità, detta aggravante (così come la sanzione base) non si applichi in presenza di fattispecie penalmente rilevanti (con conseguente obbligo di restituzione della sanzione amministrativa eventualmente versata prima della definizione del giudizio penale).

Ulteriore questione di ordine generale che lo schema di decreto legislativo pone e che merita di essere segnalata, in via preliminare, concerne la decorrenza degli effetti della nuova disciplina sanzionatoria sia penal-tributaria che amministrativa.

Sul punto, l'art. 31 dello schema di decreto propone un'inedita clausola di diritto intertemporale in forza della quale le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017.

In sostanza, il legislatore ha congegnato norme c.d. temporanee che, in forza dell'art. 2, comma 5, del codice penale, impediscono l'applicazione del *favor rei*.

In merito a tale scelta si oppone, oltre la mancanza della benché minima legittimazione sul piano della legge delega, una giurisprudenza piuttosto consistente ed uniforme anche a livello internazionale che non consente di giustificare una generalizzata irretroattività della *lex mitior*.

È noto come recentemente (con riferimento alla c.d. legge ex Cirielli) la Corte costituzionale, con riferimento all'ambito di operatività del principio di retroattività *in mitius*, abbia ritenuto che essa non possa essere limitata alle sole disposizioni concernenti la misura della pena dovendo essa essere estesa a tutte le norme sostanziali che, pur riguardando profili diversi dalla sanzione in senso stretto, incidono sul complessivo trattamento riservato al reo (Corte cost. 22 luglio 2011, n. 236).

Sebbene sia ormai consolidata l'affermazione che dalla lettura del precetto costituzionale di cui all'art. 25 Cost. si possa ricavare «il solo principio della irretroattività della legge penale incriminatrice», ma non anche quello «della retroattività della legge più favorevoli al reo» (Corte cost. 6 marzo 1995, n. 80, e, più di recente, Corte cost. 22 luglio 2011, n. 236), si deve anzitutto considerare che non è estraneo al panorama giurisprudenziale della Corte costituzionale, l'affermazione secondo la quale «per il principio di uguaglianza [...] la modifica mitigatrice della legge penale e, ancor di più, l'*abolitio criminis*, disposte dal legislatore in dipendenza di una mutata valutazione del disvalore del fatto tipico, devono riverberarsi anche a vantaggio di coloro che hanno posto in essere la condotta in un momento anteriore» (Corte cost. 22 luglio 2011, n. 236, e, in precedenza, tra le altre, Corte cost. 18 giugno 2008, n. 215).

Va considerato che il principio di eguaglianza, come ha chiarito sempre la Corte costituzionale, rappresenta «non solo il fondamento ma anche il limite dell'applicabilità retroattiva della *lex mitior*» posto che eventuali deroghe al principio dell'efficacia solo per l'avvenire delle nuove disposizioni «possono essere disposte dalla legge ordinaria quando ricorra una sufficiente ragione giustificativa» (Corte cost. 22 luglio 2011, n. 236).

Con riferimento a tale problematica va anche considerato che il principio di retroattività della legge più favorevole non solo è riconosciuto anche dal diritto internazionale e comunitario (art. 15, patto int. dir. civ e politici; art. 7 CEDU ed art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), ma su di esso si sono basati recenti arresti della giurisprudenza della Corte di Strasburgo che hanno rivitalizzato la problematica della necessaria efficacia retroattiva delle nuove disposizioni che introducano trattamenti sanzionatori più favorevoli (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sent. 17 settembre 2009, Scoppola c. Italia).

Orbene, tenuto conto di tali chiari principi è davvero difficile giustificare la introduzione di una disciplina temporanea che, operando in maniera generalizzata, non può trovare legittimazione sul piano della ragionevolezza.

Anche sotto il profilo amministrativo, la prevista temporaneità degli effetti della disciplina, oltre a comportare una palese violazione della legge delega, contraddice altresì i più elementari principi di civiltà giuridica, in particolar modo in una materia delicata come quella sanzionatoria, per la quale dovrebbe invece essere garantita la massima stabilità nel tempo della disciplina, nonché l'applicabilità incondizionata del principio del *favor rei*.

Per quanto riguarda le specifiche disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo si espongono di seguito una serie di notazioni critiche (soltanto per le disposizioni in relazione alle quali si rendono necessarie), seguendo l'ordine di numerazione degli articoli del decreto.

Titolo I

(Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario)

Articolo 2 (Modifica in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

Il comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 statuiva che se l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse stato inferiore ad euro 154.937,07, si applicava la reclusione da sei mesi a due anni.

Il comma 143 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 ha abrogato tale comma per cui oggi qualunque ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti può essere punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a sei anni.

Lo schema di decreto legislativo non solo non ha inteso ripristinare tale previsione attenuata che, invece, da un lato, svolgeva un importante ruolo di compensazione del rigore sanzionatorio rispetto a condotte meno gravi e, dall'altro, fungeva da necessario *pendet* in relazione a quanto previsto dall'art. 3. Quest'ultimo, infatti, in relazione a condotte sostanzialmente analoghe sul piano della insidiosità dei mezzi utilizzati per frodare l'erario, introduceva, rispetto a condotte meno gravi, delle significative soglie di punibilità mantenute anche nello schema di decreto legislativo in oggetto.

Tra l'altro, il percorso seguito sembra sostanzialmente 'amputare' una parte della delega che, sul punto, raccomanda di dare rilievo, «*tenuto conto di adeguate soglie di punibilità*, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa».

Ora, non v'è dubbio come anche le fatture per operazioni inesistenti rientrino nel *genus* della «documentazione falsa» e come, pertanto, il legislatore delegato avrebbe dovuto valorizzare, anche in relazione alle condotte di cui agli articoli 2 ed 8, tale criterio direttivo.

Il percorso seguito dallo schema di decreto, oltre ad introdurre elementi di notevole perplessità in considerazione del principio espresso dalla legge delega che, come visto, richiede che il legislatore delegato si attenga a criteri di proporzionalità in relazione alla gravità delle condotte concretamente poste in essere, determina una vistosa disparità di trattamento rispetto a quanto disciplinato dall'art. 3 che, a proposito della dichiarazione fraudolenta, pur prevedendo il medesimo trattamento sanzionatorio, contempla soglie di punibilità.

Ora, ammesso e non concesso che le condotte di cui all'art. 2 possano essere considerate più gravi di quelle di cui all'art. 3 e, dunque, che sia ipotizzabile in astratto l'esigenza di diversificare la risposta punitiva in relazione alle condotte rispettivamente prese in esame, proprio l'identico trattamento sanzionatorio previsto dalle due fattispecie non sembra giustificare la scelta di non prevedere corrispondenti situazioni di esclusione della rilevanza penale e di non modulare, in relazione alla gravità delle condotte, il trattamento sanzionatorio.

La soluzione cui perviene il legislatore delegato si presta anche ad ulteriori perplessità sul piano della ragionevolezza e del principio di eguaglianza ove si considerino i profili processuali che ne scaturiscono.

Sul punto occorre rammentare che il 2 aprile 2015 è entrato in vigore il D.Lgs. 16 marzo 2015, n. 28 il quale ha introdotto nel nostro ordinamento penale la non punibilità per particolare tenuità dell'offesa valutata in ragione della modalità della condotta, dell'esiguità del danno o pericolo e della mancanza di abitudine nel comportamento dell'offensore.

La disciplina di cui si tratta, tuttavia, si applica a tutti quei reati per i quali è prevista la sola pena pecuniaria o la pena detentiva, sola o congiunta con quella pecuniaria, ma comunque non superiore a cinque anni.

La scelta di non consentire l'applicabilità della tenuità del fatto, dunque, in uno con il dato che, come si vedrà, sono stati previsti limiti al patteggiamento, non sembra, totalmente giustificabile sul piano della politica criminale.

Articolo 3 (Modifica in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

Con riferimento all'art. 3, il legislatore delegato si è mosso con l'intendimento di allargare la platea dei soggetti a cui tale fattispecie di reato è potenzialmente ascrivibile.

Se, infatti, nella versione attualmente vigente, attraverso il richiamo alle scritture contabili, il reato di dichiarazione fraudolenta costituisce sostanzialmente un delitto proprio dei soggetti tenuti per legge alla tenuta delle scritture contabili, con l'approvazione dello schema di decreto, se non vi saranno ripensamenti, il reato di cui si tratta assumerà la caratteristica di illecito che potrà essere commesso da chiunque sia tenuto ad una dichiarazione a fini delle imposte sui redditi o dell'Iva.

Infatti, in base al nuovo testo la condotta è costituita dalla indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizie.

Si tratta di una scelta che, a ben vedere, non sembra perfettamente in linea con i criteri indicati nella legge delega che ha demandato al Governo di procedere ad una «revisione» del sistema sanzionatorio, ma non anche di provvedere ad una rimodulazione delle fattispecie vigenti.

La nuova formulazione dell'art. 3 sembra, però, evidenziare anche un'altra perplessità sul piano della determinatezza della fattispecie.

La condotta che dovrebbe integrare il reato è costituita dal compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero dall'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Sebbene le nuove lettere h) ed i) dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 definiscano il significato di «operazioni simulate» e di «mezzi fraudolenti» è agevole osservare come le definizioni siano tutt'altro che perspicue.

Per operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate, secondo la definizione riportata nella citata nuova lett. h), si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Per mezzi fraudolenti si intendono invece, ai sensi della nuova lett. i), le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

La formulazione delle definizioni, per la verità, non sembra fornire un significativo contributo di chiarezza.

La definizione di operazioni simulate sembra riprodurre, senza alcun sostanziale apporto di novità, la nozione corrispondente a quella che si deduce dal codice civile; mentre quella di mezzi fraudolenti appare sostanzialmente una norma vuota perché non solo rinvia a non meglio specificati doveri giuridici la determinazione delle condotte illecite, ma perché qualificare come giuridici i doveri cui si deve attenere il contribuente è una semplice clausola di stile del tutto tautologica.

Se si considera, poi, che la previsione deve essere coordinata con il nuovo comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 che statuisce che, ai fini dell'applicazione della disposizione del precedente 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, si comprende quanto difficile sia determinare il contenuto del precetto della norma in esame.

Ciò posto, si deve osservare che la legge delega aveva demandato al governo di procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario, oltre che secondo criteri di proporzionalità rispetto alla gravità dei

comportamenti, anche di predeterminazione. Previsioni così generiche, invece, non possono non dare adito a notevoli perplessità sul piano della chiarezza del precetto e, in definitiva, del rispetto del principio di determinatezza.

Non può, infine, non essere sottolineato come la previsione in esame sembri riprodurre un dibattito che sembrava ormai sopito, ma alquanto fecondo, invece, nel vigore del D.L. n. 429/1982 che, all'art. 4, comma 1, lett. f), prevedeva che fosse punito a titolo di delitto (all'epoca punito con reclusione da sei mesi a cinque anni e con multa da cinque a dieci milioni di lire) il titolare di redditi di lavoro autonomo o di impresa che avesse redatto le scritture contabili obbligatorie o la dichiarazione dei redditi ovvero il bilancio o rendiconto ad essa allegato «dissimulando componenti positivi o simulando componenti negativi».

Si rammenta che la Corte costituzionale dopo aver inizialmente dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, n. 7, del D.L. n. 429/1982 (Corte cost. 16 maggio 1989, n. 287), tornata a distanza di pochi anni sulla medesima questione, dichiarò l'illegittimità della previsione nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi di reddito dovesse concretarsi in forme artificiose (Corte cost. 22 gennaio 1991, n. 35).

Orbene, per come formulata la nuova disposizione, emerge come essa rischia di punire la simulazione o la dissimulazione a prescindere dalla fraudolenza dei comportamenti posti in essere, ove si consideri che nella nuova formulazione i «mezzi fraudolenti» costituiscono una condotta alternativa a quella della simulazione o della dissimulazione e tutto ciò non può entrare in contrasto con il *dictum* della citata sentenza della Corte costituzionale.

Articolo 5 (Modifica in materia di omessa dichiarazione)

Lo schema di decreto legislativo introduce la nuova fattispecie penale di omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta di cui al nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000. La novità si pone in aperto contrasto con i principi contenuti nella legge delega che, dovendo semplicemente revisionare e non riformare il sistema penal-tributario, non consente l'introduzione di nuove fattispecie di reato.

Articolo 10 (Confisca)

Come noto, l'art. 1, comma 143, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) aveva esteso ai delitti tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del D.Lgs. n. 74/2000 le disposizioni di cui all'art. 322-*ter* c.p., norma che rende obbligatoria per alcuni reati contro la pubblica amministrazione la confisca del prezzo o profitto del reato e che introduce la possibilità di procedere alla confisca per equivalente nel caso in cui tale prezzo o profitto non sia facilmente aggredibile. Pertanto, nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per uno dei delitti tributari previsti dagli articoli sopra richiamati,

«è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato» (confisca diretta); quando ciò non è possibile, avrà luogo «la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto» (confisca per equivalente).

Tale previsione viene oggi recepita con l'inserimento nel *corpus* normativo del D.Lgs. n. 74/2000 dell'art. 12-*bis* con identici presupposti applicativi.

Va tuttavia osservato che sull'ambito di applicazione della disposizione sono intervenute recentemente le Sezioni unite della Corte di cassazione (Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561) le quali, chiamate a dirimere un contrasto relativo alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, dei beni appartenenti a una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa, ha ammesso che la confisca, nel caso in cui non sia reperito nel patrimonio della società il profitto del reato, possa riguardare anche i beni del legale rappresentante.

Sebbene, secondo le Sezioni Unite, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, è ovvio che ciò possa avvenire quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica medesima.

Per converso, la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante viene esclusa, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare.

In tale evenienza, secondo le Sezioni unite, infatti, non si potrebbe rinvenire, sul piano del diritto positivo, alcuna disposizione normativa che consentirebbe di disporre la confisca per equivalente di beni appartenenti a una persona giuridica nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante.

Nel caso in cui, ad esempio, la somma non corrisposta all'erario (e, dunque, il profitto del reato) sia stata utilizzata dalla società per il pagamento dello stipendio dei dipendenti, essendo pacifica l'impossibilità di procedere alla confisca diretta del profitto del reato e non potendosi pertanto aggredire il denaro o altri beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario, pertanto, risulta legittimo disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona fisica per i reati tributari commessi nell'interesse dell'ente.

Se tale scelta può sembrare coerente nell'ipotesi in cui la società sia nella sostanza lo schermo giuridico sotto il quale opera l'imprenditore-contribuente, qualche perplessità lascia trasparire il caso in cui la persona fisica sia l'amministratore di una società di medio-grande dimensione nelle quali gli effetti economico-finanziari del reato ricadono interamente nel patrimonio dell'ente amministrato.

In tal caso, infatti, la persona fisica che subisce la confisca riceve un pregiudizio di carattere economico che non è coerente con la finalità tipica della misura di cui si tratta.

Quest'ultima, come noto, costituisce una misura ablatoria prevista per spossessare il colpevole dei frutti della sua attività illecita e per rendere non conveniente, in una visione social-preventiva, la commissione dei reati.

Orbene, nella situazione considerata, quella cioè dell'amministratore di una società che subisce la misura di sicurezza, la confisca non solo non svolge la funzione tipica che l'ordinamento assegna ad essa, ma assume una funzione repressiva talvolta sproporzionata ed addirittura superiore a quella esercitata dalla sanzione principale.

Poiché il fondamento della conclusione cui sono pervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione è la constatazione della inesistenza sul piano del diritto positivo di alcuna disposizione normativa che consentirebbe di disporre la confisca per equivalente di beni appartenenti a una persona giuridica nel caso di violazioni tributarie commesse dal suo legale rappresentante, pare necessario colmare tale lacuna attraverso una previsione *ad hoc* che statuisca che nel caso di reati commessi dal legale rappresentante nell'interesse di un ente la confisca, diretta o per equivalente, debba sempre riguardare i beni della società.

Articolo 11 (Modifica in materia di cause di estinzione e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario)

A proposito delle cause di non punibilità, nell'ambito dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 (come sostituito dallo schema di decreto in oggetto), occorrerebbe esplicitare che le situazioni di illiquidità derivanti da oggettive cause di difficoltà finanziaria ed in presenza della prova che l'imprenditore abbia impiegato le risorse finanziarie per adempiere ad altre obbligazioni dell'impresa, comportano la non punibilità dei reati di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter*.

Nonostante, infatti, anche sul piano della teoria generale del reato, l'inesigibilità, derivante da situazioni di oggettiva illiquidità, dovrebbe condurre a non applicare un trattamento sanzionatorio di tipo penale (posto che non sarebbe compatibile con la finalità rieducativa della pena la sua applicazione in relazione a comportamenti che il soggetto agente non ha potuto evitare), la giurisprudenza sembra restia ad applicare tale principio nel caso di inadempimento delle obbligazioni pecuniarie nei confronti dello Stato.

Poiché, come detto, la legge delega impone di dare rilievo alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti e simulatori, pare indispensabile esplicitare l'operatività dell'inesigibilità tra le cause di non punibilità dei reati di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter* al fine di superare le incertezze giurisprudenziali che contraddistinguono tale materia.

Articolo 12 (Circostanze del reato)

Per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, per effetto della nuova disciplina sulle circostanze attenuanti di cui al nuovo art. 13-*bis* dello schema di decreto legislativo, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. potrà 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'art. 13, comma 2.

In altri termini, l'imputato potrà richiedere l'applicazione della pena solo 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.

Se si considera che il pagamento dei debiti tributari si configura come causa di non punibilità in relazione ai reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* e che anche con riferimento ai reati di cui agli articoli 4 e 5 essi 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, si ricava che la causa oggettiva di esclusione all'operatività del c.d. patteggiamento opererà in relazione ai reati di cui agli articoli 2 e 3, per i quali non sono previste cause di esclusione della punibilità, nonché nelle ipotesi di cui agli articoli 4 e 5 qualora l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche.

Ciò posto, deve essere anzitutto evidenziato che nel sistema delineato, non si comprende il significato e la portata della previsione di cui al nuovo art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 (che prevede la confisca diretta del profitto o per equivalente dei beni per valore corrispondente al profitto per il caso in cui l'imputato definisca il procedimento con il patteggiamento), visto che per richiedere l'applicazione della pena occorre sempre aver 'restituito' all'erario le somme evase.

A meno di non dedurre che chi patteggia debba 'pagare' due volte le imposte non versate, una volta per ottenere il patteggiamento ed una volta a titolo di confisca, la disposizione di cui all'art. 13-*bis* appare incomprensibile.

La subordinazione dell'applicazione della pena a condotte riparatorie, peraltro, non solo non sembra rispondere alle finalità ed allo scopo del patteggiamento, ma sembra generare commistioni con l'istituto della messa alla prova.

Si rammenta che la L. 28 aprile 2014, n. 67 ha introdotto "per gli adulti" e per i reati puniti fino a 4 anni l'istituto della messa alla prova subordinato, tra l'altro, all'accettazione da parte dell'imputato alla sottoposizione di un programma di trattamento che preveda, oltre lo svolgimento di lavoro di pubblica utilità, anche condotte riparatorie e risarcitorie.

La previsione di una condotta riparatoria anche per essere ammessi al patteggiamento sembra snaturare lo spirito dell'istituto e trasformarlo in un ibrido che non sembra essere giustificato e si presta a censure sul piano della ragionevolezza.

Sempre a proposito del nuovo art. 13-*bis*, il comma 3 prevede che 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.

Si tratta di un'aggravante ad effetto speciale che dovrebbe colpire i reati posti in essere da soggetti qualificati con condotte abituali.

Onde evitare prassi giurisprudenziali che spesso individuano l'abitudine anche attraverso condotte modeste e non significativamente reiterate nel tempo (si pensi, ad esempio alla recente giurisprudenza formatasi in relazione al reato di atti persecutori di cui all'art. 612-*bis* c.p. con riferimento al quale anche la ripetizione di poche condotte determinerebbe l'abitudine) sarebbe opportuno specificare meglio il significato di «modelli seriali».

Peraltro, anche in questo caso, non si può non notare come lo schema di decreto legislativo viola la delega sotto due differenti profili.

Anzitutto perché, come già detto, il governo doveva revisionare e non mutare il sistema penal-tributario; in secondo luogo perché la legge delega ha imposto che il legislatore delegato non preveda pene superiori ai sei anni. L'applicabilità dell'aggravante di cui si tratta determina, invece, un trattamento sanzionatorio pari fino a nove anni, oltre cioè il limite massimo consentito dalla legge delega.

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)

Art. 15 (Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)

Comma 1, lettera a)

La riscrittura dell'art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997 non risponde pienamente alle previsioni della legge delega, in particolare alla piena attuazione del principio di proporzionalità.

In proposito, è bene premettere che la legge delega n. 662/1996, cui sono seguiti i decreti attuativi n. 471 e n. 472 del 1997, non contemplava, tra i criteri direttivi, il principio di proporzionalità tra reazione sanzionatoria e violazione commessa, principio che invece assume il ruolo di criterio guida nella legge delega n. 23/2014. Inoltre, in virtù dell'evoluzione normativa registratasi dal 1997 ad oggi, è evidente come il contrasto all'occultamento di materia imponibile non sia affidato soltanto all'entità della sanzione (intesa quale misura di prevenzione dell'evasione), ma anche alla moltitudine di informazioni utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria ed alla facilità con cui quest'ultima acquisisce le prove (basti pensare alle indagini bancarie, alle restrizioni all'utilizzo del denaro contante, al potenziamento delle banche dati, al potenziamento degli studi di settore).

Dunque, con riguardo alle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, pur essendo apprezzabile la riduzione della sanzione alla metà nei casi di presentazione tardiva della dichiarazione, appare comunque eccessiva la quantificazione base della sanzione, rimasta invariata nella determinazione tra il 120 ed il 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute.

Similmente, nei casi di dichiarazione infedele, la quantificazione della sanzione, seppur ridotta rispetto al passato e ricompresa tra il 90 ed il 180 per cento della maggiore imposta dovuta o del maggior credito utilizzato, appare inadeguata ai fini dell'attuazione del principio di proporzionalità.

Tali affermazioni sono giustificate anche dal fatto che il rispetto del suddetto principio impone che la sanzione, sommata al tributo evaso, non superi comunque la ricchezza non dichiarata all'Erario.

Invece, ad esempio nel caso dell'Irpef, la presenza di aliquote elevate e crescenti, a fronte di una modesta ricchezza (ossia un modesto reddito) occultata al Fisco, determina un tributo evaso ed una corrispondente sanzione che, nel loro complesso (cioè sommati), supera la ricchezza (cioè il reddito) non dichiarata, violando il principio di proporzionalità (le medesime considerazioni si attagliano, peraltro, all'Iva e all'Irap, in quanto il "cumulo giuridico" non impedisce che la sanzione irrogata superi il "margine di guadagno" che il contribuente ottiene attraverso l'occultamento all'Erario di materia imponibile).

Pertanto, alla luce di tutte le considerazioni sopra esposte, si chiede di ridurre, in modo appropriato, le sanzioni amministrative per l'omessa e l'infedele dichiarazione.

Inoltre, come già sottolineato in precedenza, si chiede di collegare l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa prevista dal comma 3 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997 (come riformulato dall'art. 15, comma 1, lett. a), dello schema di decreto legislativo), anziché alle violazioni realizzate mediante condotte fraudolente, a valutazioni della condotta del trasgressore basate sull'esistenza di pregresse violazioni tributarie ("precedenti fiscali"), ovvero sull'esistenza di pregresse violazioni della stessa natura ("recidiva fiscale"), tenendo conto, in ogni caso, della personalità e delle condizioni economiche dell'autore della violazione (peraltro tali criteri rilevano già ai fini della determinazione della sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 7 del

D. Lgs. n. 472/1997 e, inoltre, l'art. 16, comma 1, lett. c) dello schema di decreto legislativo elimina la discrezionalità nell'applicazione dell'aggravante della "recidiva" di cui al suddetto art. 7).

Ciò in quanto la valorizzazione, a tal fine, di condotte simulatorie o fraudolente del trasgressore, poste in essere mediante artifici o raggiri o attraverso l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, impedisce la netta demarcazione tra illeciti penali e amministrativi, necessaria ai fini dell'effettiva attuazione del principio di specialità di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 74/2000. Peraltro proprio l'art. 8 della legge delega attribuisce rilievo alle suddette condotte fraudolente, tenuto conto di adeguate soglie, ai fini delle punibilità con la pena detentiva.

In subordine, limitatamente all'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa per le violazioni realizzate mediante condotte fraudolente, se proprio si ritenesse di mantenere collegata la stessa a tale tipologia di condotte, si propone di specificare espressamente che, in virtù del principio di specialità, detta aggravante (così come la sanzione base) non si applichi in presenza di fattispecie penalmente rilevanti (con conseguente obbligo di restituzione della sanzione amministrativa eventualmente versata prima della definizione del giudizio penale).

Comma 1, lettera b)

Per le stesse ragioni esposte in relazione al comma 1, lettera a), anche con riferimento alle violazioni riguardanti la dichiarazione dei sostituti d'imposta si chiede di ridurre, in modo appropriato, le sanzioni amministrative per l'omessa e l'infedele dichiarazione.

In merito all'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa prevista dal n. 3 (che introduce l'apposito comma 2-bis nell'art. 2 del D. Lgs. n. 471/1997), per le ragioni esposte in precedenza in relazione al comma 1, lettera a), si propongono le medesime modifiche ivi indicate.

Comma 1, lettera e)

Per le stesse ragioni esposte in relazione al comma 1, lettera a), anche con riferimento alle violazioni riguardanti la dichiarazione ai fini Iva si chiede di ridurre, in modo appropriato, le sanzioni amministrative per l'omessa e l'infedele dichiarazione.

In merito all'aggravante dell'aumento della metà della sanzione amministrativa prevista dal n. 4 (che introduce l'apposito comma 4-bis nell'art. 5 del D. Lgs. n. 471/1997), per le ragioni esposte in precedenza in relazione al comma 1, lettera a), si propongono le medesime modifiche ivi indicate.

Inoltre, con riguardo al nuovo comma 4-quinquies introdotto all'art. 5 del D. Lgs. n. 471/1997 relativo alla disciplina sanzionatoria dei rimborsi Iva in assenza dei presupposti, si chiede di ridurre, in modo appropriato, la sanzione base del 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato, tenuto conto delle perplessità

originatesi sul rispetto del principio di proporzionalità in sede comunitaria (si veda la sentenza della Corte di Giustizia UE 17 luglio 2014, causa C-272/13).

Comma 1, lettera f)

Per le stesse ragioni esposte in relazione al comma 1, lettera a), anche con riferimento alle violazioni riguardanti gli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni imponibili, gli obblighi di regolarizzazione della fattura da parte del cessionario o del committente, nonché gli obblighi di assolvimento dell'Iva mediante il meccanismo del "reverse charge", si chiede di ridurre, in modo appropriato, le sanzioni amministrative.

In considerazione dell'integrazione, ad opera del n. 1 della lett. f) in oggetto, dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, volta a stabilire che, quando la violazione degli obblighi di documentazione e di registrazione delle operazioni imponibili non ha inciso sulla corretta liquidazione dell'imposta, si applica la sanzione fissa da 250 a 2.000 euro, si chiede di estendere la medesima disciplina sanzionatoria anche ai casi di mera irregolarità soggettiva nell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile di cui al successivo comma 9-bis dello stesso art. 6.

Ed infatti, l'attuale disciplina prevede, in tali casi, una sanzione pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta che, seppure «attenuata» rispetto alla misura prevista nei casi di mancato assolvimento dell'imposta, risulta pur sempre stabilita in misura proporzionale, in aperta contraddizione con la disposizione in via di introduzione che intende invece sanzionare in misura fissa (da 250 a 2.000 euro) le violazioni degli obblighi di documentazione delle operazioni imponibili che non abbiano inciso, come nella fattispecie di mera irregolarità soggettiva nell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, sulla corretta liquidazione dell'imposta.

Comma 1, lettera m)

1. Il nuovo comma 7-bis che lo schema di decreto introduce nell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede che in caso di mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti finanziari e delle relative operazioni di cui all'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, si applichi una sanzione dal 10 al 50 per cento di dette somme, salvo che le stesse non risultino dalle scritture contabili.

Tale nuova fattispecie sanzionatoria è da mettere in relazione con l'abrogazione (*rectius*, sospensione dell'efficacia per il biennio 2016-2017), da parte dell'art. 31, comma 1-bis, lett. e), dello schema di decreto legislativo in oggetto, delle presunzioni legali (previste dal citato art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973) di maggiori compensi derivanti tanto dai versamenti quanto dai prelevamenti non giustificati effettuati su conti correnti e altri rapporti finanziari da parte dei lavoratori autonomi, nonché della presunzione legale di maggiori ricavi derivante dai soli prelevamenti non giustificati effettuati da parte dei titolari di reddito di

impresa, restando dunque pienamente operante per questi ultimi soggetti la presunzione legale di maggiori ricavi derivante dai versamenti non giustificati effettuati su conti correnti e altri rapporti finanziari.

Orbene, la totale fuoriuscita dei lavoratori autonomi dall'ambito soggettivo di applicazione delle presunzioni legali di cui all'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 dovrebbe comportare, come logica conseguenza, l'inapplicabilità per tale categoria di soggetti della nuova fattispecie sanzionatoria di cui al citato comma 7-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 che opera, infatti, relativamente alle somme prelevate nell'ambito dei rapporti finanziari e delle relative operazioni di cui al predetto n. 2 dell'art. 32, primo comma, D.P.R. n. 600/1973.

Al fine di scongiurare interpretazioni non in linea con la predetta ricostruzione sistematica della nuova disciplina, si propone dunque di specificare espressamente nell'ambito dell'introducendo comma 7-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 che la sanzione in esso prevista non si applica ai titolari di reddito di lavoro autonomo.

Tra l'altro, è' appena il caso di ricordare che con la sentenza n. 228 del 6 ottobre 2014 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma che, per i lavoratori autonomi, equiparava (di fatto) a "compensi" non dichiarati i prelevamenti dai conti correnti non giustificati. In particolare la Corte, secondo la quale la suddetta presunzione violava i principi di ragionevolezza e capacità contributiva, ha affermato che *"la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anormali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono a inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali"*.

A ben guardare, le motivazioni alla base della declaratoria di incostituzionalità potrebbero agevolmente estendersi ai titolari di reddito di impresa in contabilità semplificata che, analogamente ai lavoratori autonomi, utilizzano un regime contabile da cui deriva *"la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali"*.

E' evidente che per tali categorie di soggetti (lavoratori autonomi e ai titolari di reddito di impresa in contabilità semplificata) la sanzione che si vuole introdurre risulta particolarmente grave ed in contrasto con il principio di proporzionalità di cui all'art. 8 della legge delega n. 23/2014, in quanto la fisiologica promiscuità di cui sopra rende estremamente difficile, se non impossibile, indicare esattamente il beneficiario dei singoli prelevamenti, magari a distanza di anni.

Inoltre, la nuova fattispecie sanzionatoria impone al contribuente, al fine di sottrarsi alla misura punitiva, defatiganti oneri di documentazione tesi ad annotare il beneficiario e la motivazione di ogni singolo prelevamento, tenuto conto anche del fatto che molti documenti giustificativi di spesa, anche rilevanti fiscalmente (come gli scontrini privi dell'indicazione del codice fiscale dell'acquirente) non identificano il

beneficiario dei prelevamenti impiegati per le spese personali. Ciò risulta ancor più problematico se si considera che, alla luce della lunga interpretazione giurisprudenziale della presunzione sui prelevamenti bancari, non basterebbe la memoria del contribuente ai fini dell'identificazione del beneficiario del prelevamento che non risulta dalle scritture contabili, ma servirebbe la "prova" dell'identificazione del singolo beneficiario.

Pertanto, alla luce della grave violazione del principio di proporzionalità cui la suddetta fattispecie sanzionatoria conduce, si chiede di limitarne l'applicazione ai titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria.

2. Proprio in virtù dell'"abrogazione", tanto per i lavoratori autonomi, quanto per i titolari di reddito di impresa, della presunzione legale sui prelevamenti non giustificati si propone di espungere, dal contesto del predetto n. 2 dell'art. 32, primo comma, D.P.R. n. 600/1973, la locuzione "*se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario*" che, in effetti, è riferibile ai soli prelevamenti (per i quali non opera più la presunzione) e non invece ai versamenti (*id est*, importi "riscossi" nel testo normativo), di cui il beneficiario è evidentemente lo stesso titolare del conto.

3. Il nuovo comma 7-*quater* che lo schema di decreto introduce nell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede una specifica sanzione per la mancata presentazione dell'interpello nei casi in cui questo sia obbligatorio (c.d. "interpello disapplicativo" di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 212/2000, come modificato da parte dello schema di decreto legislativo in tema di interpello – atto del governo n. 184).

In particolare, in caso di inosservanza di tale obbligo il comma 7-*quater* stabilisce che "*si applica la sanzione prevista dall'articolo 8 comma 3-*quinqües**" del medesimo D.Lgs. n. 471/1997, che viene inoltre applicata in misura doppia qualora venga disconosciuta dall'amministrazione finanziaria la legittimità della disapplicazione a cui il contribuente abbia provveduto autonomamente.

Al riguardo, si segnala che l'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997 non contempla un comma 3-*quinqües*; di conseguenza occorre precisare a quale sanzione fa riferimento il comma 7-*quater* in esame.

Comma 1, lettera o)

Con riguardo alla riscrittura dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 ("Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione"), pur essendo apprezzabile il meccanismo di maggiore riduzione sanzionatoria per i versamenti effettuati con lieve ritardo, si chiede di ridurre l'attuale sanzione base del 30 per cento di ogni importo non versato.

Ciò al fine di attuare pienamente il principio di proporzionalità valorizzato dal legislatore delegante, anche a mente del fatto che tale misura sanzionatoria per l'omesso versamento Iva ha originato delle perplessità sul rispetto del principio di proporzionalità in sede comunitaria (si veda la sentenza della Corte di Giustizia UE 17 luglio 2014, causa C-272/13).

Inoltre, la disciplina sanzionatoria degli indebiti utilizzi dei crediti (o delle eccedenze) in tutto o in parte non spettanti appare sproporzionata, anche in virtù del fatto che il nostro ordinamento, ad onta della prevista generalizzazione (da parte dell'art. 8 della L. n. 212/2000) del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico, già contempla numerosi meccanismi tesi a limitare tale compensazione e ad evitarne abusi (si pensi al "visto di conformità" delle dichiarazioni necessario ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito ivi esposto per importi superiori ad un certo ammontare).

Pertanto, si chiede di ridurre la sanzione derivante dall'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi, determinandola nella misura del 20 per cento del credito utilizzato.

Si chiede altresì, sempre ai fini dell'attuazione del principio di proporzionalità, di ridurre la sanzione conseguente all'utilizzo in compensazione di un credito inesistente, determinandola nella misura dal 60 al 120 per cento.

Si ricorda, a tal proposito, che l'art. 9 dello schema di decreto legislativo, riscrivendo l'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, punisce penalmente l'utilizzo in compensazione di un credito non spettante per un importo annuo superiore ad euro cinquantamila, creando, così, pericolose tensioni con l'effettiva applicazione del principio di specialità evidenziate in apertura del presente documento (ciò, in particolare, ove le condotte siano valutate secondo una "progressione" di gravità e non in base alla stringente applicazione del principio di specialità, che condurrebbe alla configurazione del solo illecito penale).

Si chiede infine di eliminare, in quanto sproporzionata, la previsione che esclude, con riferimento agli illeciti derivanti dagli indebiti utilizzi dei crediti (o delle eccedenze) in tutto o in parte non spettanti, la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

Capo II

(Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie)

Art. 16 (Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472)

Comma 1, lettera d)

La disposizione si è sostanzialmente limitata ad integrare l'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 con le previsioni di cui all'art. 5, comma 2, del medesimo decreto legislativo.

Si è persa, pertanto, l'occasione di coordinare il sincretico impianto normativo sulle sanzioni commesse dal dipendente o rappresentante di società ed enti senza personalità giuridica rispetto a quelle commesse nell'ambito delle persone giuridiche.

Invero, per la legislazione vigente, la persona giuridica è il solo soggetto responsabile del pagamento della sanzione pecuniaria conseguente ad una violazione di natura tributaria, come prevede l'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326).

Tale disposizione, oltre ad originare un intenso dibattito dottrinale sul noto interrogativo "*societas delinquere non potest o universitas delinquere potest?*", ha ingenerato questioni di difficile soluzione relative, da un lato, al trattamento discriminatorio tra società ed enti con o senza personalità giuridica e, dall'altro, alla problematica applicazione, alle persone giuridiche, dei principi (parapenalistici) di commisurazione della pena pecuniaria in base alla condotta ed alle condizioni personali dell'autore materiale della violazione.

Quella dell'esercizio della delega in tema di sanzioni amministrative, in specie ai fini dell'attuazione del principio di proporzionalità, sarebbe stata, dunque, la sede opportuna per disciplinare in maniera uniforme l'applicazione della sanzione nei confronti dell'autore della violazione, dell'ente (con o senza personalità giuridica) che ha tratto beneficio dall'illecito, ovvero di entrambi.

Comma 1, lettera f)

Con la lettera in esame sono apportate modifiche all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, disciplina già profondamente revisionata con l'art. 1, comma 637, della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

Come è noto, l'obiettivo di tale revisione della disciplina è stato quello di consentire un'applicazione molto più estesa dell'istituto, in termini temporalmente più ampi (fino alla scadenza dei termini di accertamento) ed anche dopo che le violazioni siano state constatate da parte dell'Amministrazione finanziaria, individuando quali nuove cause ostative all'effettuazione del ravvedimento la notifica dell'avviso di accertamento ovvero il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni (c.d. avvisi bonari).

Ebbene, inibire il ravvedimento operoso per le violazioni desumibili dalla stessa dichiarazione (meno gravi) rilevate in sede di liquidazione automatica o controllo formale delle dichiarazioni (risultanti dai c.d. avvisi bonari) e consentirlo invece per le violazioni non desumibili dalla stessa dichiarazione (più gravi) finanche dopo che le stesse siano state constatate in sede di controllo sostanziale e di verifica presso il contribuente

(risultanti dal processo verbale di constatazione) comporta, quanto meno, un'illecittà della disciplina, se non anche una sua aperta contraddittorietà.

In virtù della possibilità ora concessa di fruire del ravvedimento operoso anche dopo l'effettuazione dei controlli sostanziali e quindi anche dopo che le violazioni siano state constatate con la consegna del processo verbale di constatazione (PVC) al contribuente, beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/5 del minimo, risulterebbe dunque maggiormente coerente sistematicamente concedere la medesima opportunità anche dopo l'effettuazione dei controlli automatici *ex* articoli 36-*bis* D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. 633/1972 e dei controlli formali *ex* art. 36-*ter* D.P.R. 600/1973, beneficiando della medesima riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo.

A ben guardare, infatti, l'avviso bonario per i controlli automatici e formali equivale al PVC per i controlli sostanziali: in entrambi i casi, tali atti portano a conoscenza del contribuente gli esiti dei controlli effettuati.

D'altra parte, l'attuale disciplina che consente il ravvedimento per le violazioni risultanti dai controlli sostanziali e lo inibisce per le violazioni risultanti dai controlli automatici e formali finisce per "premiare" maggiormente i contribuenti che commettono violazioni più gravi, in quanto non intercettabili attraverso il semplice controllo interno dei soli dati dichiarati dal contribuente.

Si propone dunque di rimuovere la causa ostativa relativa al ricevimento delle comunicazioni di irregolarità a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni e di prevedere la possibilità di fruire del ravvedimento operoso anche per le violazioni constatate per il tramite di tali atti, beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/5, ai sensi della lett. *b-quater*) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.

Conseguentemente, si propone di abrogare il vigente comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e il successivo art. 3 del medesimo D.Lgs. che prevedono la possibilità di pagare le somme risultanti, rispettivamente, dai controlli automatici *ex* articoli 36-*bis* D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. 633/1972 e dai controlli formali *ex* art. 36-*ter* D.P.R. 600/1973, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità, beneficiando della riduzione della sanzione, rispettivamente, a 1/3 e a 2/3. Parimenti, si propone di abrogare il vigente comma 3 dell'art. 2-*bis* del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (conv. con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248), che prevede che, in caso di comunicazione inviata all'intermediario appositamente incaricato, il predetto termine di 30 giorni a disposizione del contribuente per il pagamento decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica della comunicazione di irregolarità all'intermediario.

Comma 1, lettera g)

E' apprezzabile la previsione che esclude l'applicabilità della disciplina della responsabilità derivante da cessione d'azienda o di ramo d'azienda allorquando la cessione avvenga nell'ambito di una procedura

concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti o di un piano attestato o di una composizione della crisi da sovraindebitamento.

Tuttavia, ai fini del pieno rispetto del principio di proporzionalità, il legislatore delegato avrebbe dovuto anche prevedere, in generale, la disapplicazione delle sanzioni nel fallimento, che pertanto si chiede di introdurre.

Invero, l'insinuazione al passivo fallimentare del credito per sanzioni amministrative si traduce inevitabilmente nel depauperamento delle risorse destinate alla soddisfazione di tutti i creditori concorsuali, i quali subiscono, di fatto, la misura punitiva senza aver commesso alcuna violazione. In altri termini, a causa di violazioni commesse dal fallito quando era *in bonis*, i creditori concorsuali restano incisi dalla pena pecuniaria e quindi sono gli unici soggetti di fatto puniti attraverso la misura sanzionatoria, in violazione del principio di personalità e della funzione afflittiva della sanzione.

Comma 1, lettera h)

Appare sproporzionata la previsione di ulteriori ipotesi di sospensione del pagamento dei rimborsi a seguito di provvedimenti con i quali vengono rilevati maggiori tributi, ancorché in modo non definitivo (addirittura, come si legge nella relazione illustrativa allo schema di decreto, a seguito della consegna di processi verbali di constatazione).

Si tratta, invero, di un'ingiustificata compressione dell'integrità patrimoniale del contribuente, peraltro derivante da atti non definitivi dell'Amministrazione finanziaria.

Si chiede, pertanto, di eliminare tale previsione.

Capo III

(Altre disposizioni)

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

Pur essendo apprezzabile l'adeguamento del ravvedimento operoso del CAF o del professionista alla nuova e più vantaggiosa riduzione sanzionatoria, sarebbe stata questa la sede opportuna per rimediare alla sproporzionata disciplina del visto ovvero dell'asseverazione infedele di CAF e professionisti, introdotta dall'art. 6 del D.Lgs. n. 175/2014.

Invero, l'attribuzione a questi ultimi soggetti della responsabilità per imposta, sanzioni (pari al 30 per cento) e interessi che il contribuente avrebbe dovuto versare ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, è irrazionale e si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., in quanto il

presupposto imponibile è riconducibile al contribuente e non a CAF e professionisti. Senza considerare che a beneficiare dell'indebito arricchimento derivante dall'apposizione del visto di conformità infedele è, in ogni caso, il contribuente e non il soggetto che ha apposto il visto.