

COMMISSIONE PARLAMENTARE

**consultiva in materia di riforma fiscale
ai sensi della legge 23 dicembre 1996, n. 662**

Martedì 21 ottobre 1997. — Presidenza del Presidente Salvatore BIASCO. — Interviene il Ministro delle finanze Vincenzo Visco.

La seduta inizia alle 19,50.

Comunicazioni del Presidente.

Il Presidente, Salvatore BIASCO, comunica che con lettera in data 20 ottobre 1997 il Presidente della Camera, d'intesa con il Presidente del Senato, ha deferito alla Commissione le richieste del Ministro delle finanze di parere parlamentare sui seguenti schemi di decreto legislativo:

schema di decreto legislativo in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, sull'imposta regionale sulle attività produttive e sulla finanza locale (articolo 3, commi da 143 a 149 e 151, della legge n. 662 del 1996);

schema di decreto legislativo in materia di unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione ed accertamento (articolo 3, comma 134, lettera *b*) della legge n. 662 del 1996).

La Commissione dovrà esprimere il prescritto parere entro il 19 novembre 1997.

Sui lavori della Commissione.

Il Presidente, Salvatore BIASCO, sulla base di intese con i rappresentanti dei Gruppi, propone che nelle prossime due settimane i lavori della Commissione saranno così articolati:

Mercoledì 22 ottobre, ore 12,30.

Seguito della discussione generale sui tre schemi di decreto legislativo in materia di sanzioni (sanzioni tributarie non penali, a norma dell'articolo 3, comma 133; completamento delle sanzioni tributarie non penali, a norma dell'articolo 3 comma 133, lettera *q*); revisione delle sanzioni amministrative, sempre a norma dell'articolo 3 lettera *q*) della legge delega).

Giovedì 23 ottobre, ore 12.30 ed ore 18.

Seguito e chiusura della discussione generale, con replica del relatore, sui tre sopraddetti schemi di decreto legislativo in materia di sanzioni (la seduta delle ore 18 avrà luogo soltanto nel caso in cui la discussione generale e la replica non possano concludersi nel corso della seduta delle 13.30). Il termine per il parere del relatore è per le ore 17 di venerdì 23 ottobre, ed il termine per gli emendamenti e le altre proposte di parere è per le ore 18 di martedì 28 ottobre.

Martedì 28 ottobre, ore 20.

Audizioni informali dei rappresentanti del ministero delle finanze e delle associazioni dell'artigianato sullo schema di decreto legislativo concernente l'IRAP.

Mercoledì 29 ottobre, ore 13.30.

Votazione del parere sui tre schemi di decreto legislativo in materia di sanzioni.

Giovedì 30 ottobre ore 13.30.

Audizioni informali di alcune categorie professionali sullo schema di decreto legislativo concernente l'IRAP.

La Commissione consente.

Schemi di decreti legislativi recanti:

Revisione della disciplina delle sanzioni tributarie non penali (esame ai sensi dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Revisione delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi (esame ai sensi dell'articolo 3, comma 133, lettera q) della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi (esame ai sensi dell'articolo 3, comma 133, lettera q) della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Relatore: Rabbito

(Esame e rinvio).

La Commissione inizia l'esame degli schemi di decreto in titolo.

Il deputato Gaetano RABBITO, *relatore*, osserva che gli schemi di decreto in esame, adottati dal Governo in attuazione della delega di cui all'articolo 3 comma 133 della legge 23 dicembre 1996 n. 662, riguardano rispettivamente: principi generali della disciplina delle sanzioni tributarie non penali; revisione delle sanzioni non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi; revisione delle sanzioni amministrative in materia dei tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi.

In aderenza alla delega i decreti prevedono ad unificare le sanzioni amministrative, a sancire il principio di legalità, della responsabilità personale, di specialità fra norme, del concorso di violazioni e continuazione, prevedono misure premiali e sanzioni accessorie, circostante ed esimenti, attenuanti ed , nonché le procedure di irrogazione delle sanzioni, misure cautelari e riscossione, e la determinazione della sanzioni in misura variabile fra un minimo ed un massimo ed in misura proporzionale al tributo a cui si riferisce la violazione.

Il primo decreto sancisce i principi generali della nuova normativa introducendo una profonda riforma del sistema sanzionatorio. È prevista l'adozione di una sola sanzione amministrativa consistente nell'obbligo del pagamento di una somma di danaro in luogo di quelle vigenti (soprattassa e pena pecuniaria). Tale sanzione è determinata in misura variabile tra un limite minimo e un limite massimo, ovvero in misura proporzionale al tributo a cui si riferisce la violazione o eventualmente in misura fissa. L'enunciazione del principio di legalità ricalca quello contenuto nell'articolo 25 della Costituzione, dettato in relazione a fattispecie di tipo punitivo, riferibile al diritto penale. Viene sancita la punibilità solo in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione e, in ordine alla successione di leggi nel tempo, viene specificatamente prevista l'applicazione della norma più favorevole fra quella vigente all'atto della commissione della violazione e quella vigente all'atto della irrogazione della sanzione.

Il relatore si sofferma, quindi, sul principio della responsabilità personale che si realizza attraverso la previsione di importanti requisiti mutuati dal diritto penale quali quelli di:

1) imputabilità: la sanzione viene irrogata soltanto all'autore della violazione che sia capace di intendere e di volere al momento del fatto;

2) colpevolezza: si risponde solo delle violazioni commesse volontariamente o

con colpa (impunibilità quando la violazione deriva da obiettive condizioni di incertezza sulla norma);

3) cause di non punibilità; tra queste ultime spiccano:

a) l'ignoranza della legge: occorre sottolineare la perfetta corrispondenza al codice penale il cui articolo 5 è stato interpretato in modo vincolante dalla Corte Costituzionale nel senso della valenza scusante dell'ignoranza inevitabile della legge;

b) le obiettive condizioni di incertezza sulla legge: tale ipotesi è ricorrente nel diritto tributario al punto che il legislatore ha avvertito la necessità di autodisciplinarsi dettando regole di chiarezza nella produzione normativa (statuto dei diritti del contribuente);

c) fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi: viene attribuita valenza generale al principio, stabilito nella legge n. 423 del 95, che consente, a determinate condizioni, la commutazione delle sanzioni a carico del professionista cui era stata fornita provvista per il pagamento dei corrispondenti tributi;

d) forza maggiore: disposizione che occorre venga attentamente interpretata al fine di stabilire se per forza maggiore si debba intendere anche l'assoluta mancanza di mezzi finanziari per provvedere ai versamenti dei tributi;

4) intrasmissibilità agli eredi: viene affermata esplicitamente l'intrasmissibilità agli eredi dell'obbligazione al pagamento della sanzione, come peraltro già stabilito dalla Corte di Cassazione per la pena pecuniaria;

5) concorso di persone: anche nella disciplina del concorso di persone si ravvisa un'applicazione del principio di responsabilità personale, per cui, quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta;

6) autore mediato: la disciplina dell'autore mediato, di stampo prettamente penalistico, prevede che colui che induce altri in errore, con violenza o minaccia, determinando la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore. Tale previsione si pone in chiaro e netto superamento di quanto finora attuato dalla prassi amministrativa, secondo la quale era soggetto passibile di sanzione soltanto il contribuente autore della violazione, allineando così il sistema sanzionatorio tributario al più garantista ordinamento penale;

7) coobbligati solidali: in tale previsione legislativa la novità è rappresentata dal fatto che la coobbligazione solidale opera a ritroso, vale a dire che è obbligato solidale, insieme a colui che ha commesso l'illecito, anche la società o ente per il quale l'autore opera. In particolare, con riguardo all'individuazione dei soggetti responsabili nell'ambito delle persone giuridiche, affermato il principio della riferibilità della violazione alla persona fisica che l'ha commessa (o ha concorso a commetterla), viene previsto che il pagamento delle somme di danaro sia dovuto, solidalmente con l'autore della violazione, anche dal soggetto che trae concreto vantaggio dalla violazione medesima. Ciò consente di reprimere efficacemente il fenomeno del ricorso a prestanome per l'assolvimento degli obblighi tributari.

Altra conseguenza dell'affermazione del principio di responsabilità personale è ravvisabile nella minuziosa disciplina dei criteri per la determinazione della sanzione avendo riguardo alla gravità della violazione, alla condotta tenuta eccetera. Occorre segnalare che viene stabilita anche l'aggravante costituita da una peculiare forma di recidiva nonché l'attenuante costituita dalla sproporzione tra l'entità del tributo e l'importo della sanzione risultante dai criteri generali di determinazione.

Infine viene prevista la riferibilità della sanzione alle persone fisiche anche quando le violazioni siano riferite dalle

disposizioni vigenti a società o enti, purché commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto.

La disciplina del concorso di violazioni fa riferimento, al 1° comma dell'articolo 12, al concorso formale di violazioni, cioè all'ipotesi in cui, con una sola azione od omissione, vengano violate diverse disposizioni anche relative a tributi diversi oppure venga violata più volte la medesima disposizione. Il 2° comma dello stesso articolo si occupa di violazioni continuate che nella loro progressione pregiudichino la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo. In entrambe le ipotesi suddette si applica la sanzione più grave aumentata fino al doppio. Quando invece le violazioni rilevino ai fini di più tributi è prevista, ai sensi del 3° comma, quale sanzione base quella più grave aumentata fino al triplo.

Se, infine, le violazioni riguardano periodi di imposta diversi, la sanzione determinata come sopra può essere aumentata fino al triplo.

Sono stati disposti inoltre meccanismi premiali al fine di contenere le conseguenze negative, derivanti dalla violazione, nonché di evitare il ricorso alla tutela giurisdizionale. In particolare, si è provveduto a modificare l'istituto del ravvedimento operoso provvedendo ad aumentare l'entità della riduzione di pena per l'autore della violazione che si adoperi ad effettuare, anche tardivamente, l'adempimento degli obblighi tributari elusi. Si è, inoltre, previsto un meccanismo di definizione agevolata, consistente nella possibilità di evitare l'irrogazione delle sanzioni pagando, entro il termine di 60 giorni, un quarto dell'importo delle sanzioni indicate nell'atto di contestazione, beneficiando così della inapplicabilità delle sanzioni accessorie.

In base al principio di specialità, con il disposto dell'articolo 14, quando la violazione è sanzionata sia da disposizioni penali, sia da disposizioni che prevedono l'irrogazione di sanzioni amministrative, trova applicazione la norma speciale. È tuttavia previsto un meccanismo per cui,

quando è applicabile la disposizione penale e il relativo procedimento si conclude con una sentenza che non condanna o assolve nel merito l'imputato, è comunque applicabile la sanzione amministrativa. Il legislatore, con la previsione di cui all'articolo 14, ha introdotto il principio di specialità, dando maggiore rilevanza alla sanzione penale, dotata di maggiore incisività e repressività criminale, rispetto alla sanzione amministrativa.

La disciplina prevista in ipotesi di cessione di azienda e di trasformazione fusione e scissione di società reca, con le particolari previsioni di cui all'articolo 15 e 16, che tutela tanto gli interessi dell'Erario, quanto quelli del contribuente. L'articolo 15 prevede la responsabilità in solido, fatta salva la preventiva escussione del cedente, per il pagamento delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate. L'obbligazione del cessionario è, peraltro, limitata al debito risultante, al momento del trasferimento, dagli atti della Direzione regionale delle Entrate e degli enti preposti all'accertamento dei tributi. Detti uffici ed enti sono tenuti, a richiesta dell'interessato, a rilasciare un certificato sull'esistenza di contestazioni pendenti. Tale certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario. In ipotesi di trasformazione l'articolo 16 prevede che la società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle preesistenti società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni in oggetto. Infine, nei casi di scissione, anche parziale, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce i suoi effetti.

Quanto al procedimento di irrogazione delle sanzioni nell'ottica del riconoscimento al contribuente di garanzie di corretto svolgimento dell'azione amministrativa, esso è stato regolato individuando il soggetto competente, le scadenze proce-

dimentali e i tempi, assicurando, altresì, il contraddittorio del contribuente. L'idea di anticipare la difesa del contribuente ad un momento anteriore rispetto all'emanazione del provvedimento finale del procedimento tributario conferma una tendenza già in atto. Più in dettaglio, le norme sul procedimento sanzionatorio offrono al contribuente la possibilità di presentare deduzioni difensive nei 60 giorni successivi alla notifica dell'atto di contestazione, nel qual caso l'irrogazione delle sanzioni potrà avvenire solo con atto separato, motivato a pena di nullità, da emanarsi entro un anno dalla presentazione delle deduzioni; di impugnare in via giurisdizionale, entro lo stesso termine, l'atto di contestazione.

Il destinatario della sanzione è ammesso alla tutela giurisdizionale, dinanzi le Commissioni Tributarie o il giudice ordinario, ovvero alla tutela amministrativa mediante ricorso gerarchico.

Per quanto riguarda le sanzioni accessorie l'articolo 22 dello schema di decreto prevede le seguenti, la cui applicazione e i limiti temporali verranno disciplinate dalle singole leggi di imposta:

interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;

interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture per la durata massima di sei mesi;

interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione per la durata massima di sei mesi;

la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diversa da quella di cui alla lettera c).

In materia di ipoteca e sequestro conservativo, l'articolo 23 dello schema di

decreto legislativo introduce un nuovo tipo di procedimento cautelare, di competenza della Commissione Tributaria Provinciale, inteso a tutelare il diritto di credito dell'Erario relativo al pagamento della sanzione che potrebbe essere pregiudicato in attesa della definizione della relativa controversia. In tal senso quando l'Ufficio o l'Ente ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, connesso con l'atto di contestazione, può chiedere con istanza motivata al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e degli obbligati solidali e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei loro beni, ivi compresa l'azienda. Tali istanze devono in ogni caso essere notificate alle parti interessate. La Commissione decide con sentenza.

Per quanto concerne la sospensione dei rimborsi e la compensazione, l'articolo 24 dello schema di riforma prevede che nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria notifici atto di contestazione, ancorché non definitivo, la stessa possa sospendere il pagamento dei crediti che l'autore della violazione o gli obbligati in solido vantano nei suoi confronti. Tale provvedimento di sospensione può essere impugnato innanzi alla Commissione Tributaria, che può disporre la sospensione (*ex* articolo 47 del Decreto legislativo 546/92).

In materia di riscossione della sanzione l'articolo 25 dello schema di decreto prevede la possibilità, su richiesta dell'interessato, di beneficiare della rateizzazione nel pagamento della sanzione, con rate mensili fino ad un massimo di trenta.

Il relatore passa quindi ad illustrare lo schema di decreto legislativo relativo alla revisione delle sanzioni amministrative in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto; esso è diretto alla sostanziale unificazione delle norme attualmente in vigore. La prima conseguenza di tale unificazione è che vi saranno misure sanzionatorie uniche sia che l'omissione riguardi le imposte dirette che quelle sull'IVA. Questo è senza dubbio un aspetto di rilievo in quanto contribui-

sce a superare la frammentazione che caratterizza il sistema sanzionatorio vigente.

I punti cardine di tale sistema possono essere così riassunti.

Per le violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette, in generale lo schema di decreto prevede un'attenuazione delle sanzioni. L'articolo 1 disciplina le violazioni concernenti la dichiarazione dei redditi. In caso di omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento (attualmente da 2 a 4 volte) dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di L. 500.000; se non sono dovute imposte la sanzione va da L. 500.000 a L. 2.000.000. Al 2° comma, viene disciplinata l'infedeltà della dichiarazione, prevedendo per questa ipotesi una sanzione da 1 a 2 volte dell'ammontare della maggiore imposta o del minor credito. L'articolo 4, poi, introducendo una semplificazione rispetto all'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, prevede che le dichiarazioni incomplete si considerano comprese tra quelle infedeli previste dall'articolo 1, comma 2. Quanto alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, l'articolo 2, dello schema di decreto innova la disciplina previgente in quanto attribuisce rilevanza alla dichiarazione e al versamento delle ritenute, mentre l'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 faceva esclusivo riferimento alla dichiarazione dei compensi, interessi ed altre somme senza tenere conto del versamento delle ritenute. Lo schema di decreto prevede, nel caso di omissione della dichiarazione (comma 1) una sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento (con un minimo di L. 500.000). Nei casi, invece, di dichiarazione infedele (comma 2), si fa riferimento ai compensi, interessi ed altre somme non dichiarate e la sanzione viene commisurata alle relative ritenute non versate (da 1 a 2 volte la differenza tra quanto accertato e quanto dichiarato). In caso (comma 3) di versamento integrale delle ritenute relative a compensi, inte-

ressi ed altre somme non dichiarate la sanzione parametrata alle ritenute viene sostituita con una sanzione compresa tra L. 500.000 e L. 4.000.000. In tutte le ipotesi alla sanzione di volta in volta applicabile si aggiunge una sanzione ulteriore riferita alla omessa indicazione di ciascuno dei percipienti che avrebbero dovuto essere indicati nella dichiarazione. La nuova disciplina corregge le previgenti disposizioni in tema di omessa dichiarazione, che, pure in ipotesi di versamento di tutte le ritenute dovute, imponevano la pena pecuniaria (da 2 a 4 volte le ritenute non dichiarate) anche se l'Erario non subiva, in concreto, alcun danno.

Per le violazioni relative all'omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari. L'articolo 3 della bozza di decreto prevede una sanzione amministrativa da L. 500.000 a L. 4.000.000 (confermando sostanzialmente la previgente disciplina dell'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973).

Per le violazioni relative all'imposta sul valore aggiunto, gli articoli da 5 a 7 prevede specificatamente le violazioni in materia di dichiarazione e rimborsi, di obblighi formali, esportazioni. Per quanto concerne le violazioni relative alla dichiarazione IVA e ai rimborsi, in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione IVA, l'articolo 5 prevede la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell'ammontare del tributo dovuto (minimo L. 500.000) in luogo della pena pecuniaria da 2 a 4 volte in precedenza prevista, lasciando invece inalterata l'entità della sanzione per infedele dichiarazione (da 1 a 2 volte la differenza dovuta o il minor credito spettante). Nello stesso articolo si definisce la nozione di imposta dovuta, non specificata nel decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, determinata computando in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente effettuate. L'articolo 5 prevede, inoltre, che chiunque, essendo obbligato, non presenta una delle dichiara-

zioni di inizio, variazione o cessazione di attività o la presenta con indicazioni inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi dove è esercitata l'attività o in cui sono conservati i libri obbligatori previsti dalle normative fiscali, è punito con la sanzione da L. 1.000.000 a L. 4.000.000. L'articolo in esame prevede, in questo caso, una mitigazione della sanzione che viene ridotta ad 1/5 del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

Con riguardo alle violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione individuazione delle operazioni soggette ad IVA, l'articolo 6 prevede anzitutto che chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA è punito con la sanzione amministrativa compresa tra il 10 ed il 15 per cento dell'imponibile non documentato o registrato (nel caso si tratti di operazioni non imponibili la sanzione è ridotta e ricompresa tra il 5 e il 10 per cento). Nel caso, però, si tratti di ricevute o scontrini fiscali o di documenti di trasporto la sanzione è in ogni caso pari al 15 per cento dell'importo non documentato. Nei suddetti casi la sanzione non può essere inferiore a L. 1.000.000, mentre in caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e registrazione di una medesima operazione la sanzione viene applicata una sola volta. Chi, poi, computa in modo non legittimo in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari all'ammontare della suddetta detrazione compiuta. I commi 3 e 4 dell'articolo 6 sopracitato informano l'aspetto sanzionatorio ad un principio di proporzionalità, commisurando la sanzione amministrativa all'importo non documentato.

Tale modificazione sostanziale inciderà in maniera alquanto diversa a seconda che si tratta di:

scontrini e ricevute fiscali: poiché la norma punisce in maniera esplicita esclusivamente l'omesso rilascio del documento, nonché l'omissione dello stesso con

importo inferiore al reale, viene meno qualunque possibilità di sanzionare la mancata consegna del documento omesso.

La proporzionalità della sanzione amministrativa trova tuttavia una deroga nel 4° comma il quale prevede che la stessa non possa comunque essere minore a L. 1.000.000.

Tale disposizione se applicata alla lettera rischierebbe di vanificare l'intera costruzione logica sulla quale si basa il principio di proporzionalità, che tende a garantire un giusto temperamento tra entità della sanzione ed importo sottratto alla documentazione.

Le sanzioni irrogabili al destinatario del documento fiscale che a richiesta non lo esibisce vanno da L. 100.000 a L. 2.000.000 *ex* articolo 11, comma 6; non risulta chiaro il motivo per cui non venga applicata anche in questo caso una sanzione amministrativa proporzionale all'ammontare del corrispettivo non documentato.

Con riferimento al documento di trasporto il gravame del 15 per cento previsto dall'articolo 6, rappresenta il prezzo che il contribuente si trova a sostenere per essersi avvalso della fatturazione differita, avendo omesso, a suo tempo, di rilasciare il documento di trasporto, allorquando tale omissione risulti constatata in sede di verifica a posteriori.

Per quanto concerne le violazioni relative alle esportazioni, ai sensi dell'articolo 7 dello schema di decreto, chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta ai sensi dell'articolo 8, 1° comma, lettera *b*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (cessioni all'esportazione) è punito con la sanzione amministrativa della metà ad una volta il tributo, qualora la spedizione o il trasporto avvenga extra UE oltre il termine prescritto; tale sanzione non si applica se nei 30 giorni successivi viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta. Chi, poi, effettua operazioni senza addebito d'imposta in mancanza di dichiarazione di intento (articolo 1, comma 1, lettera *e* del decreto-

legge 29 dicembre 83, n. 746) è punito con la sanzione amministrativa da 1 a 2 volte l'imposta, fermo restando l'obbligo del pagamento del tributo. È infine punito con la sanzione da 1 a 2 volte l'imposta chi in mancanza dei presupposti di legge dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere delle facoltà di acquistare o importare merce e servizi senza pagamento dell'imposta (articolo 2, comma 2 della legge 18 dicembre 1997 n. 28), ovvero ne beneficia oltre il limite consentito. Peraltro chi indica nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana quantità, qualità, o corrispettivi diversi da quelli reali è punito con la sanzione da 1 a 2 volte la differenza (calcolata come se i beni fossero ceduti sul territorio dello stato o sul valore normale dei beni). Tale sanzione non si applica se tale differenza non è superiore al 5 per cento.

Gli articoli da 8 a 12 recano la disciplina comune in materia di IVA e imposte dirette.

Per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 8 dello schema di decreto, se le dichiarazioni non sono redatte in conformità ai modelli approvati, o non sono indicati in maniera esatta e completa i dati rilevanti o non vengono allegati atti e documenti dei quali è prescritta l'allegazione, si applica la sanzione amministrativa da L. 500.000 a L. 4.000.000. Tale sanzione è raddoppiata quando l'omissione o incompletezza è relativa alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Per le violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, l'articolo 9 dispone che chi non tiene o conserva, secondo le prescrizioni, le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi tributarie è punito con la sanzione da L. 2.000.000 a L. 15.000.000. Detta disposizione si applica anche a colui che rifiuta di esibire, o dichiara di non possedere, o sottrae all'ispezione i documenti suddetti. La sanzione così determinata è duplicata nel caso in cui vengano accertate evasioni di tributi maggiori di L. 100.000.000 mentre viene ridotta alla metà del minimo

qualora le irregolarità riscontrate siano di scarsa rilevanza. Inoltre quando risulta accertato il superamento (fino al 50 per cento) dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato (contribuenti minori) e del regime speciale (agricoltura) si applica la sanzione da L. 500.000 a L. 5.000.000. Al comma 5 dell'articolo 9, vengono introdotte robuste sanzioni a carico dell'organo di controllo (e non più anche a carico degli amministratori) nel caso in cui vengano sottoscritte le dichiarazioni IVA e II.DD. in mancanza delle scritture contabili.

Per le violazioni degli obblighi degli operatori finanziari, l'articolo 10 stabilisce che se viene omessa o risulta infedele la trasmissione dei documenti richiesti alle banche nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento si applica la sanzione da L. 4.000.000 a L. 40.000.000. La trasmissione si considera omessa se non viene eseguita entro il termine prescritto, ed è ridotta alla metà se il ritardo non eccede 15 giorni.

L'articolo 11 prevede poi una serie di violazioni punite con la sanzione da L. 500.000 a L. 4.000.000:

- a) omissione delle comunicazioni richieste dagli uffici o dalla G.d.F. nell'esercizio dei poteri di accertamento;
- b) mancata restituzione di questionari o restituzione con dati inesatti;
- c) inottemperanza all'invito a comparire.

Quanto alle sanzioni accessorie, secondo quanto previsto dall'articolo 12, in caso di irrogazione di una sanzione amministrativa superiore a L. 100.000.000 si applica una delle sanzioni accessorie da 1 a 3 mesi, previste dall'articolo 22 del decreto legislativo relativo alle sanzioni tributarie non penali. Detta sanzione, se l'importo è maggiore a L. 200.000.000, può essere elevata sino a 6 mesi. In ipotesi poi di definitivo accertamento in tempi diversi, di tre distinte violazioni dell'obbligo di emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale, compiute nell'arco

di un quinquennio, viene disposta la sospensione o della licenza o dell'autorizzazione o dell'esercizio dell'attività da 15 giorni a 2 mesi, se i corrispettivi non documentati, nel corso del quinquennio, sono maggiori a L. 200.000.000 la sospensione viene disposta da 2 a 6 mesi. Tale disposizione comporta un aggravamento delle sanzioni; attualmente il minimo previsto, dalla normativa in vigore, è di 3 giorni ed il massimo è di 15 giorni. La fattispecie della mancata installazione dell'apparecchio misuratore fiscale è disciplinata ex novo da due norme: la prima è data dal comma 5 dell'articolo 11, che introduce una sanzione amministrativa da 2 a 8 milioni di lire; la seconda è prevista dall'articolo 12, che dispone la sospensione della licenza per un periodo da 15 giorni a 2 mesi; in caso di recidiva tale sanzione è incrementata e portata da 2 a 6 mesi.

Gli articoli da 13 a 15 disciplinano le sanzioni in materia di riscossione.

Nel caso di ritardato od omesso pagamento dei tributi, l'articolo 13 introduce una sanzione pecuniaria omogenea, fissata nella misura del 30 per cento del tributo non pagato, per tutte le violazioni degli obblighi di versamento sia dell'IVA che delle imposte sui redditi. La nuova sanzione si applicherà dunque a tutte le ipotesi di omesso o insufficiente pagamento dei tributi in questione, siano essi dovuti a titolo di acconto, di saldo, oppure in dipendenza delle liquidazioni periodiche. La stessa sanzione sarà applicata anche sulle maggiori imposte scaturite dalle liquidazioni e dal controllo formale delle dichiarazioni dei redditi nonché dalla correzione degli errori materiali o di calcolo delle dichiarazioni IVA. Le suddette sanzioni non si applicano, infine, quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad un ufficio diverso da quello competente. A parte la rilevante riduzione della sanzione (dal 100 al 30 per cento) è da sottolineare la rimozione del raddoppio della sanzione in ipotesi di omesso pagamento dell'identico tributo

liquidato a debito sia in fase di chiusura periodica che all'atto della dichiarazione annuale.

Nel caso di violazione dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte, ai sensi dell'articolo 14, chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute medesime, è soggetto alla sanzione amministrativa pari ad 1/5 dell'ammontare non trattenuto salva l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 13 in caso di omesso versamento.

Nel caso di incompletezza dei documenti di versamento, l'articolo 15 dispone che, nelle ipotesi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengano gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, trova applicazione la sanzione amministrativa da L. 200.000 a L. 1.000.000.

L'articolo 16 abroga espressamente una serie di norme e ne modifica altre, e prevede infine un'ipotesi residuale considerando abrogata ogni altra disposizione in contrasto con le nuove.

Il relatore passa quindi ad illustrare il decreto relativo alle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi e segue gli schemi di altri tributi indiretti e dei due decreti analizzati. Il carattere eterogeneo dei tributi e quanto previsto nella legge delega ha portato ad operare, diversamente da quanto effettuato negli schemi di decreto riguardanti le imposte dirette, l'IVA e la riscossione, mediante modificazioni ed integrazioni alle norme già contemplate nelle singole leggi.

Tra le innovazioni di maggior rilievo contenute nella schema di decreto va segnalata la distinzione tra:

violazioni inerenti la registrazione degli atti e quelle relative alle dichiarazioni a loro volta suddivise in:

a) violazioni concernenti l'omessa richiesta di registrazione o presentazione delle dichiarazioni;

b) infedele indicazione di dati o elementi attinenti alla determinazione della base imponibile e dell'imposta;

violazioni informali, non suscettibili di influire sulla determinazione del tributo e non realizzanti una fattispecie di evasione.

Sono state inoltre abrogate le norme sul mancato e insufficiente versamento, quelle volte a stimolare, mediante l'abbattimento delle sanzioni, l'eliminazione delle conseguenze connesse alle violazioni, le previsioni concernenti il procedimento di applicazione delle sanzioni e quelle inerenti il loro pagamento.

I punti cardine dello schema di decreto sono:

Imposta di registro (decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986): in caso di occultazione di corrispettivo, la più rilevante modifica, rispetto all'attuale disciplina, contenuta nella bozza di decreto è quella che consente di detrarre dalla sanzione irrogata per l'occultazione stessa l'importo di quella applicata per insufficiente dichiarazione di valore.

In caso di omissione o tardività della richiesta di registrazione o della presentazione della denuncia, alla pena pecuniaria prevista da 1 a 3 volte viene sostituita la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell'imposta dovuta.

In caso di insufficiente dichiarazione di valore, è previsto un inasprimento della sanzione prevista dall'attuale normativa. La bozza di decreto prevede la sanzione amministrativa da 1 a 2 volte la maggiore imposta dovuta.

Imposta sulle successioni e donazioni (decreto legislativo n. 346 del 1990): in caso di infedeltà della dichiarazione, la bozza di decreto, all'articolo 2, distingue diverse fattispecie di omissione che comportano:

evasione punita con la sanzione amministrativa da 1 a 2 volte la differenza d'imposta (peraltro non applicabile se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato);

dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo: punita con la

sanzione da L. 500.000 a L. 2.000.000 (ridotta a metà nel caso che l'omissione venga regolarizzata entro 60 giorni dalla richiesta dell'ufficio).

Per le altre violazioni relative alla suddetta imposta, nello schema di decreto vengono mitigate le sanzioni previste dalla vigente normativa nel caso di violazioni residuali.

Imposta sull'incremento di valore degli immobili: l'articolo 3 dedicato all'INVIM (decreto del Presidente della Repubblica n. 643 del 1973) modifica l'articolo 23 dell'attuale disciplina distinguendo anche qui tra infedeltà dei dati rilevanti per la determinazione dell'imponibile (con la sanzione da 1 a 2 volte l'imposta dovuta) ed errori ed omissioni formali non incidenti sulla determinazione dell'imposta dovuta (punibile con la sanzione amministrativa da L. 500.000 a L. 4.000.000).

Imposte ipotecaria e catastale (decreto legislativo n. 347 del 1990): l'articolo 4 disciplina le fattispecie sanzionatorie inerenti l'imposta ipotecaria e catastale prevedendo, nel caso di omessa trascrizione, la sanzione amministrativa da 1 a 2 volte l'imposta dovuta.

Imposta di bollo (decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972): vengono modificate le previsioni inerenti l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta sin dall'origine (articolo 25) punite con la sanzione amministrativa da 1 a 5 volte l'imposta o la maggiore imposta e abrogate le disposizioni concernenti l'omessa o insufficiente corresponsione del tributo in modo virtuale.

Imposte sulle assicurazioni private e contratti vitalizi e imposta sugli spettacoli: lo schema di decreto, agli articoli 6 e 7, provvede a riordinare le violazioni avendo riguardo alla loro gravità e pericolosità. Sono state elevate le misure massime relative a violazioni che più frequentemente possono concretizzare ipotesi di continuazione di violazioni.

Tasse sulle concessioni governative (decreto del Presidente della Repubblica n. 641 del 1972): lo schema di decreto prevede il riordino della materia sanzio-

natoria. Viene prevista la sanzione amministrativa nella misura da 1 a 2 volte l'omissione del pagamento della tassa sugli atti soggetti (non inferiore a 200.000).

Tasse sui contratti di borsa: l'articolo 9 dello schema di decreto riordina le sanzioni in materia di tasse sui contratti di borsa, elevando l'entità delle stesse e ribadendo l'applicazione, in caso di violazione delle disposizioni previste dalla legge sull'imposta di bollo.

Tributi doganali, imposte sulla produzione e sui consumi: per quanto riguarda i tributi doganali l'articolo 10 dello schema di decreto provvede a riordinare le sanzioni stabilite dalla precedente normativa. Viene inoltre stabilito, in relazione al procedimento di contestazione e applicazione delle sanzioni, che è il Capo della dogana l'organo competente all'irrogazione della sanzione.

In relazione alle imposte sulla produzione e sui consumi lo stesso articolo prevede per il trasgressore l'obbligo del pagamento del tributo oltre che delle sanzioni.

Tributi locali: il titolo IV dello schema di decreto si occupa della normativa inerente ai tributi locali prevedendo una revisione delle sanzioni in relazione a:

imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni;

tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche;

tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani;

imposta comunale per l'esercizio di imprese arti e professioni;

imposta comunale sugli immobili;

tributi speciali per il deposito in discariche dei rifiuti solidi.

Tasse automobilistiche e abbonamenti alle radioaudizioni e alle televisioni: gli articoli 17 e 18 dello schema di decreto prevedono una revisione delle sanzioni applicabili in caso di violazioni inerenti le norme relative alla tassa di possesso di

autoveicoli e in materia di abbonamento alle radioaudizioni e alle televisioni.

Anagrafe tributaria e codice fiscale: l'articolo 20 della bozza di decreto riordina, infine, le sanzioni in materia di anagrafe tributaria e codice fiscale, conferendo i poteri relativi alla contestazione e irrogazione delle sanzioni agli uffici delle entrate o alle conservatorie dei registri immobiliari.

In conclusione, il relatore rileva che i decreti in esame riordinano il sistema delle sanzioni tributarie non penali creando organicità e unicità dei principi del sistema sanzionatorio. La natura risarcitoria delle sanzioni viene cambiata in affittiva; le sanzioni sono comminate all'autore (o autori) della violazione e mutano principi del diritto penale nell'intento di creare un deterrente alla commissione di violazioni alle norme tributarie. L'entità delle sanzioni viene rimodulata ed adeguata alla gravità della violazione commessa e viene instaurato il principio della retroattività della norma, se più favorevole, mentre la riferibilità della sanzione all'autore ha effetto dall'entrata in vigore del provvedimento. Il principio di specialità fra norme tende ad eliminare la duplicazione della sanzione. In materia di IVA e di imposte dirette il provvedimento ha il merito di avere notevolmente ridotto l'entità delle sanzioni e le fattispecie sanzionabili nonché, specie per l'IVA, avere previsto la comminazione di una sola sanzione nei casi di continuazione e nei casi di unico fatto che comporta tante violazioni, oggi tutte sanzionabili.

Il relatore, pertanto, esprime un giudizio complessivamente positivo sui decreti in esame formulando le seguenti considerazioni:

a) la riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice o coautrice è aderente alla delega, ma sarebbe opportuno differenziare il dolo e la colpa grave dalla colpa lieve, lasciando all'amministrazione finanziaria l'onere di provare la circostanza del dolo e della colpa grave e prevedendo sanzioni ridotte in caso di colpa lieve nonché, la facoltà per il

contribuente di rinunciare all'azione di rivalsa nei confronti delle persone responsabili della violazione, in caso di comportamenti caratterizzati da colpa lieve;

b) sembra altresì opportuno, per le Società ed Enti, prevedere la facoltà di rinunciare all'azione di rivalsa nei confronti delle persone responsabili in tutti quei casi di definizione di periodi di imposta e di singole imposte la cui contestazione ascende ad accertamenti induttivi, sintetici. Fino a quando non sia pronunciata sentenza definitiva su controversie in materia di sanzioni, la riscossione anticipata potrebbe essere effettuata in capo al contribuente anziché in capo al responsabile con successiva azione di rivalsa;

c) in tema di specialità sarebbe opportuno innanzitutto prevedere che anche la sentenza con la quale viene applicata la sanzione penale su richiesta delle parti (patteggiamento) osta alla applicazione della sanzione amministrativa. Sarebbe altresì opportuno sostenere che la sanzione amministrativa si applica (riviva) solo nel caso in cui il Giudice penale dichiara la non rilevanza penale del fatto contestato;

d) al comma 3 dell'articolo 14 del primo decreto sarebbe opportuno introdurre l'obbligo per gli uffici del Giudice penale di comunicare sia l'avvenuta iscrizione nel registro delle notizie di reato e sia del decreto di archiviazione o di qualsiasi sentenza ostativa all'applicazione della sanzione amministrativa, al fine di dare data certa all'istituto della sospensione del termine di decadenza di cui al successivo articolo 21;

e) all'articolo 30 del primo decreto bisogna fare salvo dall'abrogazione l'articolo 20 della legge 7.1.29 n. 4 limitatamente alla parte penale in quanto si tratta di materia non contenuta nella delega;

f) l'articolo 16 del decreto in materia di imposte dirette e IVA, in conformità alla relazione ministeriale, deve prevedere

l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 97 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;

g) in ordine alle sanzioni accessorie previste dall'articolo 12 del decreto sulle sanzioni in materia di imposte dirette e IVA, sarebbe opportuno prevedere per le attività stagionali, con riferimento alla sanzione della chiusura dell'esercizio, una misura proporzionale al periodo dell'anno di effettiva attività;

h) l'entrata in vigore dei decreti potrebbe essere prevista con una vacatio notevolmente ridotta rispetto ai 180 giorni stabiliti sia perché dalla loro diffusione da parte degli organi di informazione è passato tempo sufficiente per una analisi attenta della materia e sia per le aspettative di molti contribuenti.

Il Ministro per le finanze Vincenzo VISCO, dopo aver espresso apprezzamento per il lavoro sin qui svolto dalla Commissione, chiarisce che con i decreti in esame si intende modernizzare la disciplina delle sanzioni tributarie, armonizzandola con quella generale delle sanzioni amministrative prevista dalla legge n. 689 del 1981. L'unico aspetto particolarmente controverso riguarda il profilo della responsabilità personale degli amministratori di società, la cui ratio è di prevenire comportamenti elusivi consistenti nel ricorso a figure di prestanome. Su tale punto, peraltro, vi è una ampia disponibilità da parte del Governo ad approfondire l'ipotesi di una distinzione tra fattispecie in cui ricorre colpa lieve e fattispecie caratterizzate da dolo o colpa grave.

Il deputato Giulio TREMONTI, espresso il proprio rammarico per l'assenza del Ministro nel prosieguo della seduta, ritiene necessario osservare in via generale che i provvedimenti all'esame sembrano muoversi in una direzione del tutto contraria a quella riscontrabile presso i restanti paesi occidentali, i cui sistemi fiscali tendono sempre più a ridurre gli aspetti penalistici, nella consa-

pevolezza che alla sanzione penale debba ricorrersi solo come *extrema ratio*. Negli schemi in questione, all'opposto, si sceglie, secondo una valutazione politica di cui il Governo e la maggioranza dovranno assumersi la responsabilità, di estendere al campo amministrativo i principi del diritto penale. Tale scelta, oltretutto, appare contraddittoria rispetto a quella contenuta nel recente provvedimento sull'accertamento con adesione, che limita le sanzioni di carattere penalistico ai soli comportamenti configurabili come frode fiscale.

Ritiene inoltre opportuno sottolineare criticamente due specifici aspetti negli schemi di decreto.

In primo luogo va ritenuto sostanzialmente contrario alla costituzione il legame che viene operato tra il tributo ed il soggetto tenuto al relativo pagamento. Il tributo costituisce infatti la base cui viene commisurata la sanzione, che viene addebitata per intero al soggetto formalmente responsabile della violazione, senza che sia possibile riscontrare in ciò un rapporto di consequenzialità tra il comportamento trasgressivo del soggetto e l'importo della sanzione dovuta. Al contrario, sembra riscontrarsi una vera e propria dissociazione tra i due elementi, producendosi, a parità di comportamenti trasgressivi, una sanzione che può essere spropositatamente differenziata in dipendenza dell'imposta evasa dal soggetto societario. In altri termini, un identico comportamento omissivo, doloso o colposo, viene sanzionato non in misura della gravità del comportamento medesimo, bensì in relazione all'imposta evasa dalla società da cui il responsabile del comportamento stesso dipende. In proposito non ritiene rilevante la motivazione espressa dal Ministro, tesa a finalizzare la nuova disciplina alla prevenzione di comportamenti elusivi da parte delle società mediante l'utilizzo dei cosiddetti prestanome; tale disciplina infatti trova applicazione per una tipologia elevata di soggetti qualificabili come lavoratori dipendenti, dagli amministratori fino ai contabili. Ritiene inoltre necessario segnalare

che una sanzione sproporzionata rispetto alla trasgressione, oltre ad essere sostanzialmente priva di gettito concreto, costituisce una possibile fonte di uso arbitrario della discrezionalità amministrativa.

Su questo aspetto ritiene indispensabile che, se deve esserci una sanzione, la stessa debba commisurarsi non a un dato dipendente da un elemento estraneo (un multiplo dell'imposta pagata dalla società) rispetto al soggetto autore della violazione, bensì commisurarsi tra un minimo ed un massimo edittali, conformemente ai più elementari principi di certezza del diritto. Ed è solo in questo ambito, vale a dire come elemento di individuazione della somma effettivamente dovuta tra quella minima e quella massima, che può assumere rilievo la considerazione avanzata dal relatore circa una distinzione tra comportamenti configuranti colpa lieve, ovvero colpa grave o dolo. Su tale ultimo aspetto rileva inoltre che, pur essendo astrattamente configurabili gli elementi che distinguono la colpa rispetto al dolo, gli stessi non sono facilmente dimostrabili in sede di contenzioso amministrativo, ove il contribuente verrebbe di conseguenza a trovarsi eccessivamente esposto alla discrezionalità dell'amministrazione.

Per tale via viene altresì rilievo il secondo dei due elementi critici che voleva sottolineare, consistente nel fatto che nei provvedimenti in esame non è disciplinato il procedimento volto alla ricerca degli elementi soggettivi dell'illecito, non ravvisandosi una specifica procedura finalizzata ad individuare la responsabilità soggettiva dell'autore della violazione. Procedura tanto più necessaria in presenza di un accertamento penalistico demandato, come nel caso di specie, agli uffici amministrativi, privi di titolo per una tale attività. In proposito deve rammentare che si tratta di una materia coperta da una riserva relativa di legge. Né a tal fine appare significativo quanto prevede l'articolo 17 del primo schema di decreto, che nulla specifica in ordine al procedimento di irrogazione delle sanzioni, limitandosi a ripetere principi generali sulle motivazioni

dell'atto amministrativo e sull'onere della prova da tempo consolidati nell'ordinamento.

Il deputato Gianfranco CONTE, si domanda quali siano i principi in base ai quali è stata determinata l'entità delle sanzioni, riscontrandosi una casistica eccessivamente articolata. Ritiene inoltre che contrasti con l'introduzione del principio della continuazione la disposizione in materia di imposta sugli spettacoli di cui all'articolo 7 dello schema di decreto legislativo recante revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli

affari, sulla produzione e sui consumi e di altri tributi indiretti. Chiede infine chiarimenti in merito alla tassa sull'autoradio, in quanto la stessa, pur essendone prevista l'abrogazione nel collegato alla manovra finanziaria, viene disciplinata, sotto il profilo sanzionatorio da una specifica disposizione contenuta dall'articolo 18 del decreto sopra citato.

Il Presidente Salvatore BIASCO rinvia quindi il seguito dell'esame ad altra seduta.

La seduta termina alle 21,10.