

COMMISSIONE PARLAMENTARE

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

Giovedì 23 aprile 1998. — Presidenza del Presidente Salvatore BIASCO.

La seduta comincia alle 14,20.

Schema di decreto legislativo contenente disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997, in materia di sanzioni amministrative tributarie.

(Esame e rinvio).

La Commissione inizia l'esame del provvedimento.

Il Presidente Salvatore BIASCO comunica che il Presidente della Camera, d'intesa con il Presidente del Senato, ha accolto la richiesta di proroga di venti giorni, ai sensi dell'articolo 3, comma 15, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, del termine per l'espressione del parere sullo schema di decreto legislativo in esame. Il termine è pertanto prorogato al 20 maggio 1998.

Il senatore Andrea PASTORE, intervenendo preliminarmente sull'ordine dei lavori, rileva come il Senato, nella seduta di ieri, 22 aprile, abbia approvato l'ordine del giorno Azzollini e Pastore n. 9.1286.100, accolto, a nome del Governo, dal sottosegretario di Stato per le finanze Marongiu, che risulta del seguente

tenore: "Il Senato, invita il Governo, in sede di esercizio dei poteri delegati in materia di sanzioni tributarie ed amministrative, ad attenersi ai seguenti principi: 1) sanzioni amministrative proporzionali non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da errori e irregolarità formali che non comportano evasione del tributo; 2) il ravvedimento del contribuente avvenuto prima dell'accertamento dell'errore o della irregolarità formale non dà luogo alla applicazione della sanzione".

Invita pertanto il relatore a tener conto, in sede di presentazione dello schema di parere, anche di tale deliberazione del Senato.

Il deputato Gaetano RABBITO, *relatore*, illustrando il provvedimento, osserva che lo schema di decreto integrativo e correttivo, in sintonia con la delega di cui all'articolo 3, comma 133 della legge n.662 del 1996, si propone di armonizzare la notevole riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale operata dal Governo con le giuste esigenze della pratica applicazione e con le legittime aspettative degli operatori interessati.

La riforma nel suo complesso è apprezzabile per avere formulato in legge organica l'intero sistema sanzionatorio, per aver riconosciuto la natura afflittiva della sanzione tributaria, per aver riferito la sanzione all'autore della violazione e, mutuando i principi del diritto penale, per

aver altresì creato un deterrente alla commissione di violazioni di carattere tributario. Inoltre, l'entità delle sanzioni è stata ricondotta a livelli di ragionevolezza ed è stata eliminata la moltiplicazione delle pene per infrazioni multiple. È stata inoltre introdotta la possibilità di non applicare le sanzioni nei casi di infrazioni incolpevoli. Principio cardine per l'assoggettabilità a sanzione è la capacità di intendere e di volere unita ad un'azione o ad un'omissione cosciente e volontaria dell'autore, significando che al di fuori delle predette ipotesi non può essere comminata alcuna sanzione.

Rileva quindi che lo schema di decreto correttivo in esame, all'articolo 2, apporta modifiche al decreto legislativo n.472 del 1997.

All'articolo 5, viene fatta salva la definizione agevolata delle sanzioni come disposto agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, ai fini del raggiungimento del tetto di 100 milioni di lire oltre il quale la sanzione non può essere irrogata nei confronti dell'autore se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave. La colpa grave è esclusa nel caso dell'ina-dempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo, mentre al nuovo comma 4 è definita l'applicabilità del dolo.

Così formulato ed integrato l'articolo, risultano definiti il dolo specifico tributario e la colpa grave in modo tale da poter conseguentemente escludere qualsiasi altra fattispecie, compreso il dolo eventuale e il dolo generico che congiuntamente all'onere della prova spettante all'Amministrazione finanziaria, collega le sanzioni ai comportamenti volontariamente diretti alla scorretta sottrazione di tributi, circoscrivendo e limitando il classico dolo penalistico e creando una discriminante più netta con la colpa lieve sanzionata in misura più contenuta.

All'articolo 6, comma 1, fra le cause di non punibilità, viene introdotta una soglia di tollerabilità in caso di erronee rilevazioni o valutazioni delle poste in bilancio ai fini della determinazione del reddito d'impresa, purché il tutto sia eseguito nel

rispetto di corretti principi contabili e dei criteri di stima, nonché nella continuità dei valori nei diversi esercizi. La soglia del 5 per cento così come proposta, appare non chiara nel ritenerla riferibile alle «valutazioni» e sembra superflua dal momento che la fattispecie prevede «corretti criteri di stima», corretti principi contabili e continuità dei valori tranne che essa non sia considerata come ulteriore garanzia per le sole valutazioni estimative.

All'articolo 7, comma 3, è aggiunto il riferimento all'articolo 17 in maniera da escludere la concorrenza all'aumento della sanzione in tutti i casi di definizione agevolata nei tre anni precedenti.

All'articolo 11 è sancita la natura giuridica solidale della responsabilità dei soggetti autori della violazione che hanno tratto vantaggio dalla violazione commessa.

All'articolo 12, comma 1, in ordine al concorso di violazione e alla continuazione della violazione, è determinato il minimo di un quarto all'aumento della sanzione per la violazione più grave e sono aggiunte all'istituto della continuazione anche le violazioni di carattere formale. Al comma 3 viene specificato inoltre che le violazioni rilevano ai fini di più tributi erariali, mentre sarebbe opportuno specificare che le previsioni dei primi tre commi si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e rispetto a ciascun altro ente impositore. Al comma 5 viene opportunamente precisato che il concorso e la continuazione sono interrotti dalla notifica del provvedimento di constatazione della violazione, mentre è inserito il nuovo comma 7 che esclude l'applicabilità dell'istituto della continuazione alle sanzioni di cui all'accertamento con adesione, in quanto già propriamente disciplinate, nonché agli altri casi di definizione premiale che viene così limitata alle sole violazioni contestate nel singolo atto di contestazione.

All'articolo 17, comma 3, è precisato che nel caso di omesso o ritardato pagamento di tributi non si applica alle sanzioni la definizione agevolata, mentre

all'articolo 20 viene unificato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione, il termine di prescrizione e decadenza per la notifica del provvedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione. In proposito riterrebbe più opportuno collegare i detti termini a quelli previsti per l'accertamento dei singoli tributi.

All'articolo 25, comma 3, in ordine alle sanzioni sui procedimenti in corso, vengono esclusi da tale definizione i casi in cui le stesse siano già iscritte a ruolo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Rileva che tale esclusione sembra discriminatoria in via generale, mentre sembrerebbe opportuna solo per le iscrizioni a ruolo di tributi dichiarati e non pagati e di liquidazioni ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e degli articoli 54 bis e 60, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Osserva quindi che l'articolo 1 del decreto correttivo in esame reca invece modifiche al decreto legislativo n.471 del 1997.

Al comma 1 dell'articolo 5 è inserito il caso di omissione delle dichiarazioni periodiche, mentre all'articolo 6, comma 1, si rafforza la fattispecie della violazione degli obblighi inerenti la documentazione e la registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA, cassandone la motivazione. Al comma 2 dell'articolo 6, è prevista la riduzione della soglia minima della sanzione relativa alla violazione degli obblighi inerenti la documentazione e la registrazione di operazioni non imponibili o esenti.

All'articolo 9, comma 5, viene colmata una lacuna prevedendo la sanzione per la ammissione della sottoscrizione delle dichiarazioni da parte dell'organo di controllo senza giustificato motivo. Nel richiamare il giustificato motivo, la relazione ministeriale fa un riferimento generico a controlli sulla regolarità delle dichiarazioni. Osserva quindi che sarebbe opportuno chiarire che i controlli devono riguardare la regolare tenuta delle scrit-

ture contabili e la conformità delle risultanze della contabilità con i dati esposti in dichiarazione.

All'articolo 11 viene opportunamente precisato che l'omissione delle comunicazioni richieste dall'Amministrazione finanziaria devono riguardare quelle prescritte dalla legge tributaria, ma è necessario sopprimere il termine — o meglio il refuso — « ovvero » perché stravolge il senso di quanto voluto ed anche specificato nella relazione ministeriale.

L'articolo 3 del decreto correttivo mira invece a coordinare il sistema sanzionatorio con i nuovi istituti della conciliazione giudiziale e della rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, mentre l'articolo 4 interviene per introdurre lievi ritocchi alla misura delle sanzioni e correzioni alla disciplina della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e in materia di imposta comunale per l'esercizio di attività produttive.

L'articolo 5 stabilisce l'entrata in vigore delle norme correttive con pari data dell'entrata in vigore dei decreti oggetto di modifica facendo salvo il principio del *favor rei*.

Sottolinea quindi come, per le considerazioni testè formulate, ritenga senz'altro positivo lo schema di decreto in esame anche se ritiene opportuno formulare le seguenti ulteriori riflessioni.

In via preliminare osserva che la connotazione soggettiva del sistema sanzionatorio non può e non deve tradursi in una esasperata ricerca dell'autore della violazione, specie ove si consideri che nella fisiologia del rapporto tributario, il « contribuente-responsabile dell'imposta » è già individuato. Ne deriva che la ricerca degli elementi di fatto utili a ricostruire puntualmente la responsabilità personale sarà effettivamente necessaria nei casi in cui non possono operare le normali presunzioni di colpa legate alla mera inosservanza di norme tributarie. In definitiva l'Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere ad approfonditi accertamenti solo nei casi in cui vengano in rilievo ipotesi di colpa grave o dolo, ciò anche in linea con altre esperienze di normative

europee che portano i principi della personalità della responsabilità ad operare tendenzialmente nei casi di responsabilità più rilevanti. Quanto sopra porta a ritenere che la responsabilità personale sia da attribuire ai soggetti detentori degli effettivi poteri decisionali delle varie strutture organizzative.

Inoltre rileva che sarebbe utile non sottacere, ed anche sempre sottolineare, l'importanza e l'intensità che la sanzione è da comminarsi esclusivamente dopo aver verificato l'esistenza di una azione « cosciente e volontaria » che ha prodotto un comportamento non corretto in ordine alla figura dei « consulenti », da intendersi in senso lato, i quali, non compresi esplicitamente dalla normativa, vengono invece ad essere attratti nei casi di cui agli articoli 9 (concorso di persone) o 10 (autore mediato). Non essendo gli stessi compresi fra i soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 11, per essi non vige la differenza tra colpa lieve, colpa grave e dolo ai fini dell'applicazione del tetto e della responsabilità solidale. La disciplina sembra risultare penalizzante se si considera il tessuto dei servizi alle imprese formato in maggior numero dalle associazioni di categoria che si avvalgono di dipendenti propri per l'assistenza contabile agli associati. Tenuto conto della natura professionale da essi esercitata e del contenuto intellettuale della stessa, in linea con le previsioni del codice civile, per tali categorie si potrebbe limitare la loro responsabilità ai soli casi di accertata colpa grave o di dolo, escludendo qualsiasi altro elemento soggettivo. Sarebbe necessario, inoltre, che fosse chiarita la modalità di applicazione del tetto dei 100

milioni di lire, nel rispetto del principio dell'adeguatezza e della proporzionalità della pena.

In ordine al concetto di responsabilità solidale fra autore e contribuente osserva quindi che potrebbe essere opportuno utilizzare istituti già esistenti nel diritto tributario al fine di garantire comunque la riscossione dell'intera sanzione all'erario, l'applicazione del tetto sulla persona fisica responsabile al fine anche di escludere possibili profili reddituali in capo a quest'ultimo in caso di pagamento totale da parte del contribuente.

In ordine alla riscossione anticipata di parte della sanzione dopo il giudizio di primo grado, è dell'avviso che la stessa debba essere eseguita direttamente fino alla definitività del giudizio.

Ritiene infine di potere condividere il contenuto dell'ordine del giorno a firma Azzolini e Pastore — cui ha fatto cenno quest'ultimo in apertura di seduta — votato dal Senato ed accettato dal Governo, sui seguenti ulteriori due punti: 1) le sanzioni amministrative proporzionali non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da errori e irregolarità formali che non comportano evasione del tributo; 2) il ravvedimento del contribuente avvenuto prima dell'accertamento dell'errore o della irregolarità formale non dà luogo alla applicazione della sanzione.

Il Presidente Salvatore BIASCO, nessun altro chiedendo di parlare, propone di rinviare il seguito dell'esame a martedì 28 aprile 1998, alle ore 20,45.

La Commissione concorda.

La seduta termina alle 14,45.