

COMMISSIONE PARLAMENTARE

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

*Martedì 28 aprile 1998. — Presidenza
del Presidente Salvatore BIASCO.*

La seduta comincia alle 21,10.

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.

(Seguito dell'esame e rinvio).

La Commissione prosegue l'esame del provvedimento.

Il presidente Salvatore BIASCO dichiara aperta la discussione sulle linee generali.

Il senatore Furio BOSELLO ritiene opportuno che la Commissione, in sede di espressione del parere, sciolga un dubbio relativo all'entrata in vigore del regime sanzionatorio. Ritiene infatti opportuno che la nuova disciplina preveda che le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto non possano essere sanzionate ai sensi del principio della responsabilità personale.

Il senatore Andrea PASTORE osserva preliminarmente che, in via generale, da parte del suo gruppo vi è perplessità per la rinuncia a disciplinare il principio di

specialità, indicato nella legge delega come principio direttivo, ma che non ha trovato spazio né nel decreto legislativo emanato lo scorso dicembre, né nello schema all'esame. Non pone soltanto in dubbio l'aderenza del decreto legislativo alla legge delega, ma tale rinuncia lascia il sistema tributario orfano di un principio fondamentale per l'individuazione della norma da applicare a differenza di altre che pur potrebbero trovarsi a disciplinare uno stesso illecito tributario. Né può sottacere l'incredibile preoccupazione che ha comportato l'introduzione del principio di personalità nelle ipotesi di rappresentanza del contribuente, in particolare, per l'influenza che tale responsabilità potrebbe determinare in ordine a scelte fiscali più onerose per il rappresentato proprio per il timore di essere responsabile in proprio dell'eventuale illecito tributario.

In questa sede non desidera certo ripetere le critiche avanzate in sede di esame del principale schema di decreto attuativo della delega; sarebbe infatti troppo facile dimostrare di aver avuto ragione su tutta la linea, da ultimo anche in merito alla inopportunità di intervenire anche per le sanzioni ICIAP – un tributo ormai soppresso – o in ordine alle difficoltà (confermate dalla circolare della Guardia di finanza e dai primi passi che stanno compiendo le autonomie locali) di personalizzare la sanzione sulla base dei

parametri stabiliti dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Coglie quindi l'occasione per segnalare il caso di una proposta di delibera del consiglio comunale di Pescara che, mal interpretando quanto stabilito dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, individua in astratto i criteri di quantificazione delle sanzioni che invece — come è noto — vanno in concreto determinate caso per caso adottando i parametri di legge.

Sottolinea quindi la preoccupazione avanzata dai professionisti — e da ultimo riportata in un articolo de *Il Sole-24 ore* di oggi — in ordine alla applicazione dell'articolo 10 del citato decreto n. 472 che disciplina la responsabilità dell'autore mediato quale potrebbe configurarsi il professionista consulente del contribuente senza che sia espressamente stabilito che l'induzione in errore che ne determina la sanzionabilità deve essere determinata da dolo, cioè dalla consapevolezza della violazione che l'autore materiale commette.

Per quanto riguarda gli articoli del decreto correttivo in esame, osserva che l'articolo 1, relativo alle sanzioni non penali in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di riscossione, alla lettera *a*), tra le ipotesi sanzionabili, aggiunge anche l'omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA. Non si tratta solo di una correzione di un errore materiale (definito una «svista» nella relazione che accompagna il provvedimento) ma di una ulteriore fattispecie di illecito tributario, espressamente e volutamente esclusa nell'originaria stesura del provvedimento.

Per quanto riguarda la lettera *b*) del medesimo articolo, al numero 1 si prevede la soppressione dell'inciso «ostacolando la verifica del compimento di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto», in questo modo aggravando l'ipotesi di illecito tributario in quanto ne viene estesa la portata.

Alla lettera *c*) viene previsto l'obbligo di sottoscrizione da parte degli organi di controllo delle dichiarazioni con comminatoria di una sanzione prescindendo da

ogni danno erariale o infedeltà della dichiarazione stessa. In tal senso osserva che tale obbligo mal si coordina con quello previsto dalla prima parte del comma 5 dell'articolo 9 e che comunque viene introdotta una nuova fattispecie di illecito tributario.

Per quanto riguarda l'articolo 2, recante la disciplina generale in materia di sanzioni tributarie non penali, osserva che al comma 1, lettera *a*), si prevede una modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 472, introducendo una opportuna attenuazione della colpa grave per il caso di inadempimento occasionale ad obblighi di versamento. Auspica che un tale tipo di attenuazione possa essere generalizzato a tutti gli altri casi di occasionalità dell'inadempimento di tutti gli obblighi tributari. Alla medesima lettera si introduce invece una definizione del dolo che a suo avviso non è necessaria una volta definita la soglia della colpa grave essendo una equiparata la colpa grave al dolo. In questo senso ricorda che il ricorso agli elementi psicologici ha rilevanza solo al fine di stabilire l'entità della sanzione, non la sua sussistenza. Esprime quindi perplessità per la definizione di dolo specifico, rilevando altresì che, ai fini della commisurazione della responsabilità è sufficiente l'esistenza della colpa grave che a tali fini è in tutto equiparata al dolo.

Per quanto riguarda la lettera *d*) del comma 4, osserva che la solidarietà introdotta nell'articolo 11, comma 1 (una norma oltremodo contestata dal mondo delle imprese), potrebbe comportare un aggravamento delle sanzioni in caso di diversa entità e caratteristica delle stesse, così come disciplinato dal comma 3. Per ciò che attiene invece alla successiva lettera *e*) — con la quale si modifica l'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 in materia di concorso e di continuazione — osserva che con la previsione di un minimo per l'aumento (commi 1 e 4) si aggrava la sanzione; nel comma 7 viene introdotta una nuova fattispecie ed è stabilita l'esclusione della sanzione unica per il caso di progressione in accerta-

mento con adesione, con una sostanziale retromarcia rispetto al regime vigente.

Per quanto riguarda il comma 5, in relazione all'interruzione del concorso e della continuazione, in luogo del termine « constatazione » della violazione, ritiene che sembrerebbe più opportuno il termine « contestazione » della violazione.

Alla lettera *f*), nel comma 2 dell'articolo 16 si prevede il minimo edittale previsto dalla legge per le singole violazioni, minimo prima non prescritto, mentre alla lettera *g*), nell'articolo 17, comma 2 (riguardante l'irrogazione immediata della sanzione) si stabilisce un ulteriore minimo.

La lettera *i*) modifica l'articolo 20, stabilendo un termine di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione *ex* articolo 16, ovvero di irrogazione della sanzione, completamente autonomo rispetto al tributo cui la sanzione accede, con un duplice effetto: quello di prorogare nella sostanza al 31 dicembre tutti i termini per i quali il quinquennio scadrebbe prima del 31 dicembre, nonché quello di rendere possibili contestazioni anche nel caso di intervenuta decadenza per le contestazioni relative ai tributi cui si riferiscono. Non comprende che senso abbia tale disposizione e come potrà essere accertata una sanzione e non anche il tributo dalla cui inadempienza la medesima sanzione deriva.

In ordine alla lettera *m*), osserva infine che le disposizioni transitorie già sollevano tanti problemi ai quali si aggiunge la restrizione della portata della norma relativa al *favor rei*. Si chiede in questo senso se le iscrizioni a ruolo previste dalla novella riguardino anche quelle provvisorie e, in caso affermativo, se non si ritenga ingiustificata una simile previsione.

In conclusione, come già sottolineato nella precedente seduta, raccomanda nuovamente al relatore, nella redazione dello schema di parere, di tener conto dell'ordine del giorno a sua firma e del senatore Azzollini, accolto dal Governo, che recepisce alcuni principi di civiltà giuridica da ricomprendere anche nella disciplina tributaria.

Il presidente Salvatore BIASCO, nessuno chiedendo di parlare dichiara chiusa la discussione sulle linee generali.

Il deputato Gaetano RABBITO, *relatore*, in replica, osserva che in relazione alle considerazioni svolte dal senatore Bosello, dalla lettura degli articoli 3 e 25 del decreto legislativo si rileva la certezza del fatto che l'applicazione della legge terrà conto del principio del *favor rei*, anche se deve rilevare come effettivamente il comma 1 dell'articolo 25 potrebbe sollevare dubbi in ordine alla riferibilità personale della sanzione. A suo avviso desidera ribadire che sicuramente la nuova disciplina non ha effetti retroattivi, ma in questo sarebbe opportuna anche una conferma da parte del legislatore delegato.

Al senatore Pastore ricorda che, per quanto riguarda il principio di specialità, nel corso del dibattito sul decreto n. 472, sollecitò il Governo ad esercitare la delega ricorrendo a tale principio solo in presenza delle sanzioni penali con fattispecie precise sia amministrative non penali, sia penali. Per quanto attiene invece alla riferibilità alla persona, conferma quanto già illustrato nel corso della relazione, ribadendo che la sua posizione è volta a fare in modo che la sanzione in ordine alla persona sia comminabile soltanto in presenza di fattispecie riferibili all'elemento soggettivo della colpa grave o del dolo, prevedendo comunque che qualsiasi accolto non possa essere considerato reddito della persona cui è riferita la sanzione.

Concorda quindi con le considerazioni del senatore Pastore in ordine alle sanzioni sull'ICIAP: sarebbe infatti preferibile non modificare il regime sanzionatorio vigente, anche per non aumentare il lavoro cui verrebbero sottoposti gli enti locali. Per ciò che attiene, invece, alle responsabilità dei professionisti — o meglio dell'intero mondo della consulenza — effettivamente ogni errore avrebbe degli effetti di trascinamento e comunque si configurerebbe come una colpa. Per tale

motivo suggerisce di limitare eventuali responsabilità personali ai soli casi di colpa grave o di dolo.

Per quanto riguarda alcuni punti specifici del decreto correttivo in esame, rileva che con la previsione di cui alla lettera *a*) dell'articolo 1, l'aggiunta della dichiarazione periodica IVA si è resa necessaria in quanto tale obbligo era stato dimenticato nel decreto n. 471 del 1997; mentre, per quanto riguarda la previsione dell'obbligo di sottoscrizione da parte degli organi di controllo delle dichiarazioni, di cui alla successiva lettera *c*), ritiene che la firma è apposta solo per l'attestazione delle scritture contabili, mentre per quanto riguarda la regolarità dei dati in dichiarazione la firma è necessaria per attestare la rispondenza di tali dati alla contabilità aziendale. Concorda quindi con il senatore Pastore in ordine alle perplessità relative alla lettera *i*) dell'articolo 2 del provvedimento in esame, nel senso che i termini di prescrizione dovrebbero seguire quelli di decadenza e prescrizione del tributo cui si riferiscono le sanzioni.

Per quanto riguarda invece il comma 5, ritiene corretto il termine « constatazione », in quanto a tale atto segue la notifica di un verbale, la quale è idonea a interrompere la continuazione ed il concorso.

Ribadisce infine che all'articolo 25, comma 3, in ordine alla definizione delle sanzioni sui procedimenti in corso, vengono esclusi i casi in cui le stesse siano già iscritte a ruolo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. 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.

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

La seduta termina alle 21,50.