

COMMISSIONE PARLAMENTARE

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

Mercoledì 13 maggio 1998. — Presidenza del Presidente Salvatore BIASCO.

La seduta comincia alle 13,20.

Comunicazioni del Presidente.

Il Presidente Salvatore BIASCO, comunica che con lettera in data 7 maggio 1998, il Presidente della Camera, d'intesa con il Presidente del Senato, ha deferito alla Commissione la richiesta del ministro delle finanze di parere parlamentare sul seguente schema di decreto legislativo: « Schema di decreto legislativo contenente disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, concernente il riordino della disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi ».

La Commissione dovrà esprimere il prescritto parere entro il 10 giugno 1998.

Parere su atti del Governo.

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 conclusione — Parere favorevole con osservazioni).

La Commissione prosegue l'esame dello schema di decreto sospeso da ultimo nella seduta del 28 aprile scorso.

Dopo che il relatore ha dato conto di alcune correzioni formali alla sua proposta di parere (*vedasi allegato 1*), la Commissione passa all'esame degli emendamenti (*allegato 2*).

Per quanto concerne l'emendamento Albertini 1, il deputato Gaetano RABBITO, *relatore*, esprime parere contrario sull'emendamento medesimo ritenendo, infatti, necessario, circoscrivere l'ambito di applicazione della norma alle ipotesi di dolo specifico e colpa grave rispettando così la struttura dell'illecito tributario delineata nello schema di decreto correttivo.

Il senatore Renato ALBERTINI, intervenendo per illustrare il proprio emendamento, ritiene che questo rispecchi l'orientamento complessivo del Governo e ne raccomanda l'approvazione in quanto altrimenti si verrebbe a restringere pericolosamente l'area delle fattispecie sanzionabili e preannuncia fin d'ora il voto contrario sulla proposta di parere del relatore nel suo complesso.

La Commissione respinge quindi l'emendamento Albertini 1.

Si passa all'esame dell'emendamento Albertini 2, su cui il relatore esprime parere contrario, ribadendo la necessità che venga mantenuta la soglia del 5 per cento riferita alle sole valutazioni meramente estimative. Dopo che il senatore Renato ALBERTINI ha rilevato che anche tale osservazione del relatore contrasta con lo schema di decreto del Governo, la Commissione respinge l'emendamento Albertini 2.

Per quanto riguarda l'emendamento Albertini 3 il relatore esprime parere contrario, confermando l'opportunità che siano previsti termini coincidenti fra l'accertamento del tributo e l'applicazione della sanzione.

Il senatore Renato ALBERTINI, illustrando il proprio emendamento, dichiara di non comprendere in pieno le ragioni per far coincidere i due termini, fatto che a suo giudizio creerebbe in realtà solo confusione e nuocerebbe alla certezza del diritto.

Interviene, quindi, il senatore Andrea PASTORE il quale, riconoscendosi nell'equilibrata posizione espressa dal relatore, preannuncia il suo voto contrario sull'emendamento.

La Commissione quindi respinge l'emendamento Albertini 3.

Il relatore esprime parere contrario sull'emendamento Albertini 4, sul quale il presentatore ribadisce che anche su questo punto la proposta del relatore contrasta con l'impostazione dello schema di decreto legislativo del Governo, che egli dichiara di condividere. La Commissione respinge, quindi, l'emendamento Albertini 4.

Con riferimento all'emendamento Pasquini 5 il relatore, pur ritenendolo già ricompreso nell'osservazione n. 10 della proposta di parere, riformula detta osservazione integrandola in modo da esplicitare maggiormente gli effetti del mancato

esercizio del diritto di regresso. Il senatore Giancarlo PASQUINI ritira, conseguentemente il proprio emendamento.

Previo invito del relatore, che rileva gli effetti limitativi dell'emendamento Bosello 6 rispetto all'osservazione n. 12, da lui proposta a recepimento dell'ordine del giorno Azzollini – Pastore, il presentatore ritira il suo emendamento.

Il senatore Furio BOSELLO ritira anche il suo emendamento n. 7.

Si passa quindi all'esame dell'emendamento Albertini 8, su cui il relatore esprime parere contrario, ritenendo che la propria proposta rappresenta un incentivo per il contribuente a ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

Il senatore Renato ALBERTINI, raccomandando l'approvazione del suo emendamento, dichiara di essere contrario a meccanismi che rendano cumulabili distinte agevolazioni.

Il senatore Andrea PASTORE dichiara quindi voto contrario sull'emendamento in esame e dopo che il relatore ha fornito un chiarimento al senatore Massimo BONAVITA, la Commissione respinge l'emendamento medesimo.

Per quanto riguarda l'emendamento Pasquini 9 il relatore dichiara di rimettersi alle valutazioni della Commissione.

Il senatore Giancarlo PASQUINI, chiarisce che la finalità dell'emendamento in esame è di consentire l'assicurabilità del rischio derivante dall'applicazione di sanzioni tributarie nei casi di colpa grave, possibilità attualmente esclusa da una circolare dell'ISVAP del 1995.

Interviene quindi il senatore Andrea PASTORE, proponendo una formulazione più esplicita dell'emendamento in relazione allo scopo che si intende perseguire.

Il presidente Salvatore BIASCO suggerisce in proposito che l'emendamento sia riformulato come invito al Governo affinché valuti la possibilità di garantire espressamente l'assicurabilità della colpa grave.

La Commissione quindi approva l'emendamento Pasquini 9 nel testo riformulato.

Si passa quindi all'esame dell'emendamento Bosello 10, per il quale il relatore si rimette alle valutazioni della Commissione.

Il senatore Furio BOSELLO sottolinea l'opportunità che specialmente per l'IVA la sanzione mantenga il carattere dell'accessorietà e venga quindi commisurata all'imposta anche al fine di evitare possibili sperequazioni.

Intervengono, quindi, preannunciando il voto favorevole, il presidente BIASCO e il senatore PASTORE mentre il senatore ALBERTINI dichiara voto contrario.

La Commissione approva quindi l'emendamento Bosello 10.

Concluso l'esame degli emendamenti, si passa quindi alle dichiarazioni di voto finale.

Il senatore Renato ALBERTINI preannuncia il suo voto contrario ribadendo di

essere favorevole al testo dello schema di decreto come presentato dal Governo.

Il senatore Andrea PASTORE, pur apprezzando la proposta di parere predisposta dal relatore considera negativamente l'impostazione complessiva della riforma delle sanzioni tributarie a cui il decreto in esame non può apportare miglioramenti sostanziali, nonostante le numerose e opportune osservazioni presentate.

Il deputato Pietro ARMANI, pur apprezzando a sua volta il lavoro svolto dal relatore, preannuncia il suo voto contrario.

Il senatore Massimo BONAVITA dichiara la sua astensione a titolo personale, alla luce della decisione di una componente della maggioranza di votare contro la proposta di parere, circostanza della quale non si può trascurare il significato politico.

Il presidente Salvatore BIASCO, nessun altro chiedendo di intervenire per dichiarazione di voto finale, pone in votazione la proposta di parere nel testo risultante dalle riformulazioni apportate dal relatore e dagli emendamenti approvati (*vedasi allegato 3*).

La Commissione approva.

La seduta termina alle 14,25.

ALLEGATO 1

Proposta di parere del relatore onorevole Rabbito sullo 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.

Lo schema di decreto integrativo e correttivo, in sintonia con la delega di cui all'articolo 3, comma 133 della legge 662/1996, si propone di armonizzare la notevole riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale operata dal Governo con le giuste esigenze della pratica applicazione e le legittime aspettative degli operatori interessati.

La riforma nel suo complesso è apprezzabile per avere formulato in legge organica l'intero sistema sanzionatorio, riconosciuto la natura afflittiva della sanzione tributaria, riferito la sanzione all'autore della violazione e, mutuando principi del diritto penale, creato un deterrente alla Commissione di violazioni di carattere tributario. Inoltre l'entità delle sanzioni è stata ricondotta a livelli di ragionevolezza, è stata eliminata la moltiplicazione delle pene ed è stata introdotta la possibilità di non applicare le sanzioni nei casi di infrazioni incolpevoli.

Si ricorda che principio cardine per la assoggettabilità a sanzione è *la capacità di intendere e volere* unita ad una *azione od omissione cosciente e volontaria dell'autore*, significando che al di fuori delle predette ipotesi non può essere comminata alcuna sanzione.

La riforma introduce la « personalizzazione » delle sanzioni allo scopo di deterrente alla commissione delle violazioni ed è quindi funzionale al sistema che venga adeguatamente valutato l'elemento soggettivo. È inoltre importante sottolineare l'importanza e l'intensità del fatto che la sanzione è da comminarsi esclusivamente dopo avere verificato l'esistenza di una azione « cosciente e volontaria » che ha prodotto un comportamento

non corretto. In questo contesto, le limitazioni introdotte nei casi di « colpa lieve » e le cause di non punibilità giustificano e rendono efficace la « personalizzazione » della sanzione. Peraltro, non sembra condivisibile l'obiezione che con questo sistema si crea un conflitto d'interesse tra il contribuente e la persona fisica che compie le scelte fiscali. Infatti, scopo della disciplina è quello di assicurare la corretta applicazione delle norme tributarie che è l'obiettivo della riforma e che è coerente con le introduzioni di limitazione della responsabilità nei casi di « dubbio » e di comportamenti non caratterizzati da colpa grave e dolo.

La Commissione

esprime parere favorevole

con le seguenti osservazioni:

all'articolo 2 recante modifiche al decreto legislativo n. 472/97

1) il decreto definisce al comma 4 aggiunto del nuovo testo dell'articolo 5, il concetto di dolo specifico. Chiarisca il Governo che, così formulato ed integrato l'articolo, risultano definiti il dolo specifico tributario e la colpa grave tali da escludere, conseguentemente, qualsiasi altra fattispecie di dolo, 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 clas-

sico dolo penalistico e creando un discriminante più netto con la colpa lieve sanzionata in misura più contenuta.

2) all'articolo 6, comma 1, fra le cause di non punibilità, il Governo introduce una soglia di tollerabilità in caso di erronee rilevazioni o valutazioni delle poste in bilancio ai fini della determinazione del reddito d'impresa, purchè il tutto sia eseguito nel rispetto di corretti principi contabili e criteri di stima nonchè nella continuità dei valori nei diversi esercizi. La soglia del 5%, così come proposta, non appare chiara e nella riferibilità alle «valutazioni» sembra superflua dal momento che la fattispecie prevede «corretti criteri di stima», corretti principi contabili e continuità dei valori. Valuti il Governo l'opportunità di escludere ogni sanzione se sono rispettate le citate condizioni e di mantenere come ulteriore garanzia per le sole valutazioni estimative una soglia di tolleranza ulteriore.

3) la modifica del comma 3 dell'articolo 12 specifica che in caso di concorso di violazioni e continuazione 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 di ciascun altro ente impositore.

4) 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 irrogazione della sanzione. Valuti il Governo l'opportunità di collegare i detti termini a quelli previsti per l'accertamento dei singoli tributi.

5) all'articolo 25, comma 3, in ordine alla definizione delle 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. 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 600/73 e degli articoli 54 bis e 60, 6° comma, del decreto del Presidente della Repubblica 633/72.

6) la connotazione soggettivistica 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. Chiarisca il Governo che la ricerca degli elementi di fatto necessari a puntualmente ricostruire la responsabilità personale sarà effettivamente necessaria solo 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 nei casi di responsabilità più rilevanti. In questo senso, la responsabilità personale si dovrebbe attribuire solo ai soggetti detentori degli effettivi poteri decisionali delle varie strutture organizzative.

7) il Governo chiarisca 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.

8) in ordine alla figura dei «consulenti», da intendersi in senso lato, non compresi esplicitamente dalla normativa, essi vengono ad essere attratti negli articoli 9 (concorso di persone) o 10 (autore mediato). Non essendo gli stessi compresi fra i soggetti di cui al primo comma dell'articolo 11, per loro non vige la differenza tra colpa lieve, grave e dolo ai fini dell'applicazione del tetto e della responsabilità solidale. La disciplina sem-

bra 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 o tributaria agli associati. Valuti il Governo se per tali categorie, e i consulenti in genere, tenuto conto della natura professionale da loro esercitata e del contenuto intellettuale della stessa, in linea con le previsioni del codice civile, non sia opportuno limitare la loro responsabilità ai soli casi di accertata colpa grave o dolo, escludendo qualsiasi altro elemento soggettivo.

9) il Governo specifichi le modalità di applicazione del tetto dei 100 milioni che, nel rispetto del principio dell'adeguatezza e proporzionalità della pena, dovrebbe essere considerato valido per tutte le sanzioni commesse fino alla « constatazione », siano esse accertate o meno dall'amministrazione.

10) in ordine al concetto di responsabilità solidale fra autore e contribuente, potrebbe essere opportuno utilizzare istituti già esistenti nel diritto tributario, basati sulla « responsabilità » per debito tributario altrui, al fine di garantire comunque la riscossione dell'intera sanzione all'erario e 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.

11) in ordine alla riscossione anticipata di parte della sanzione dopo il giudizio di primo grado, si ritiene opportuno che la stessa sia eseguita direttamente sul contribuente fino alla definitività del giudizio.

12) si ritiene opportuno che le sanzioni amministrative proporzionali non siano irrogate quando la violazione dipende da errori e irregolarità formali che non comportano evasione del tributo;

13) si ritiene opportuno che il ravvedimento del contribuente avvenuto prima dell'accertamento dell'errore o della irregolarità formale non dia luogo alla applicazione della sanzione;

14) non si ritiene opportuna la formulazione dell'articolo 12 comma 7, laddove esclude del tutto l'ipotesi di fare operare la progressione (o continuazione) nei casi di accertamento con adesione, perchè in tal modo si rischia di rendere l'istituto dell'accertamento per adesione meno favorevole rispetto alle altre ipotesi di definizione agevolata previste dal decreto n. 472/1997. Valuti il Governo l'opportunità che, nei casi di accertamento con adesione, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

15) al comma 1 lettera f) punto 2 dell'articolo 2 del correttivo, che modifica l'articolo 16 del decreto 472, la parola « irrogata » dovrebbe sostituirsi con la parola « indicata », poichè la disposizione è riferita all'atto di contestazione e non di irrogazione della sanzione.

16) valuti il Governo di inserire all'articolo 17 una integrazione, al fine di rendere possibile l'irrogazione delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento anche con il procedimento di cui all'articolo 16, quando le violazioni sono ritenute commesse con dolo o colpa grave e quindi è necessario motivare adeguatamente la pretesa. Inoltre, le province ed i comuni non sarebbero obbligati ad utilizzare le procedure di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 in contrasto con la potestà regolamentare loro riconosciuta dall'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 e con l'articolo 24 dello stesso decreto n. 472, secondo il quale per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

17) si ritiene opportuno prevedere per le sanzioni irrogate mediante diretta iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 17 comma 3, che entro il termine di decadenza le sanzioni devono essere iscritte nei ruoli come già previsto dall'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1997.

18) all'articolo 13, I° comma, punto c), si invita il Governo a sostituire il termine « un anno dall'omissione o dall'errore » con « tre mesi dall'omissione o dall'errore », per rendere la norma omogenea con le altre previsioni di ravvedimento e in particolare con il punto b).

19) all'articolo 13, II° comma, si invita il Governo a prevedere che nel caso di tributi riscossi mediante ruolo, il contribuente nell'atto di regolarizzazione degli errori e delle omissioni deve sottoscrivere l'adesione formale al pagamento del tributo e della sanzione ridotta e degli interessi moratori mediante iscrizione a ruolo.

20) all'articolo 17, III° comma, si invita il Governo a prevedere che per i tributi locali le sanzioni per omesso o ritardato pagamento siano irrogate con la procedura prevista al I° comma, contestualmente all'avviso di liquidazione e che la relativa riscossione avviene secondo le modalità previste dall'articolo 24, I° comma.

21) agli artt. 16, III° comma e 17, II° si segnala al Governo l'opportunità che per i tributi locali la definizione agevolata sia applicabile secondo le modalità previste dalle norme specifiche per ogni tributo contenute nel capo IV del decreto legislativo 473/97;

all'articolo 1 recante modifiche al decreto legislativo 471/97

22) 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 riferimento generico a controlli sulla regolarità delle dichiarazioni. Si invita il Governo a chiarire che i controlli riguardino la regolare tenuta delle scritture contabili e la conformità delle risultanze della contabilità con i dati esposti in dichiarazioni.

23) all'articolo 11, viene opportunamente precisato che l'omissione delle co-

municazioni richieste dall'Amministrazione finanziaria devono riguardare quelle prescritte dalla legge tributaria; il Governo valuti l'opportunità di cassare il refuso « ovvero », perchè stravolge il senso di quanto voluto ed anche specificato nella relazione ministeriale.

24) si invita a chiarire ed eventualmente integrare nell'articolo 9 del decreto 471, riguardante le violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, quali siano gli obblighi il cui mancato rispetto determina l'applicabilità della sanzione.

25) valuti il Governo l'opportunità di introdurre una specifica sanzione per l'indicazione volontaria e non determinata da errore di una aliquota inferiore a quella dovuta, visto che l'articolo 6 comma 8, prevede la procedura per il cessionario o committente di regolarizzazione tendente ad evitare la sanzione propria;

all'articolo 4, recante modifiche al decreto legislativo n. 473/97

26) in materia di imposta sugli spettacoli (articolo 7 comma 1 del decreto legislativo n. 473) al nuovo articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre n. 640 valuti il Governo l'opportunità di aggiungere dopo la parola « omessa » le parole « o infedele » per prevedere sanzione per la condotta di presentazione di dichiarazione infedele di cui all'articolo 13.

27) al comma 2 dell'articolo 7 del decreto n. 473 si segnala un refuso di stampa: la titolarità del servizio di accertamento e riscossione è disciplinata dall'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 640 e non dall'articolo 13.

28) al primo comma, lettera b) dell'articolo 7 del decreto n. 473, valuti il Governo l'opportunità di sostituire da « 6 a 13 » con da « 6 a 19 » e la lettera a) dell'articolo 33 nuovo testo dovrebbe essere così riscritta « da lire centomila a lire un milione per ogni biglietto o abbonamento non rilasciato, rilasciato senza la

preventiva punzonatura o comunque in modo irregolare», onde evitare che sfuggano a sanzione condotte di evasione totale mentre vi restano assoggettate ipotesi lievi come l'emissione di biglietti non punzonati.

29) il Governo valuti l'opportunità — sempre allo scopo di combattere l'evasione totale — di introdurre la violazione di omessa o infedele presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972 sanzionabile da uno a due milioni.

30) in materia di tasse automobilistiche, si segnala che la disciplina di cui all'articolo 17 del decreto n. 473 è stata formulata senza tenere conto delle intervenute modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953 n. 39 da parte della legge n. 27/1978. Il Governo prenda in considerazione l'ipotesi che detto articolo venga sostituito tenendo conto delle modificazioni nel frattempo intervenute.

31) l'articolo 4, I° comma, punto c) abroga la lettera b) del I° comma dell'articolo 12 del decreto legislativo 473. Tale

abrogazione non è una rettifica di errore come scritto nella relazione illustrativa ma il ripristino della procedura ex lege 689/81 per le sanzioni amministrative in materia di impiantistica pubblicitaria. La nuova procedura è da ritenersi più semplice e gestibile da parte degli uffici tributari in quanto permette che le infrazioni siano contestate contestualmente dal funzionario responsabile invece che da agenti e funzionari di PG (come previsto dalla 689/81), con notevoli problemi di collegamento tra uffici tributari e Corpo di Polizia Municipale. Valuti pertanto il Governo l'opportunità di lasciare il testo originario del decreto legislativo.

32) l'articolo 13 del decreto legislativo 473/93 prevede modifiche alle sanzioni in materia di ICIAP. Si ricorda che l'ICIAP è stata abrogata dal 31.12.97: il Governo prenda in considerazione l'ipotesi di astenersi dall'innovare il sistema sanzionatorio di una imposta che dal 1998 non si applica più. Potrebbe, al limite, essere previsto un meccanismo di adesione formale sulle sanzioni calcolate con la vecchia norma di legge (soprattassa più interessi).

ALLEGATO 2

**EMENDAMENTI PRESENTATI ALLA PROPOSTA DI PARERE
DEL RELATORE**

Sostituire il punto 1) della proposta di parere con il seguente:

« La Commissione ritiene assolutamente necessario abrogare l'ultimo periodo del comma 3, laddove esclude la colpa grave per inadempimento occasionale, e il comma 4 aggiunto che circoscrive l'ambito di punibilità alla sola ipotesi del c.d. dolo specifico, escludendo le ipotesi del dolo eventuale e del dolo generico ».

1.

Albertini

Sopprimere il punto 2).

2.

Albertini

Al punto 4) sopprimere il seguente periodo: « Valuti il Governo l'opportunità di collegare i detti termini a quelli previsti per l'accertamento dei singoli tributi ».

3.

Albertini

Sopprimere il punto 5).

4.

Albertini

Al punto 10) della proposta di parere aggiungere:

Dopo il settimo comma dell'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, è aggiunto il seguente comma:

« 8. Il mancato esercizio del diritto di regresso previsto dal primo comma non configura reddito imponibile per le persone fisiche che ne abbiano tratto vantaggio.

In tal caso, il costo sostenuto dal titolare del diritto di regresso non è deducibile dal proprio reddito ».

5.

Pasquini

Al punto 12: inserire dopo le parole « la violazione » le seguenti « riguarda operazioni esenti o non imponibili ».

6.

Bosello

Al punto 13: inserire, in fine, le seguenti parole: « e dia luogo all'applicazione di sanzioni in misura ridotta rispetto a quelle ordinarie, se trattasi di irregolarità sostanziali ».

7.

Bosello

Sopprimere il punto 14).

8.

Albertini

Dopo il punto 21 della proposta di parere aggiungere la seguente osservazione:

Dopo l'articolo 24 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, è aggiunto il seguente:

ARTICOLO 24-bis.

Le disposizioni contenute nel presente decreto non costituiscono principi di ordine pubblico.

9.

Pasquini

Valuti il Governo le soluzioni più idonee a consentire la liceità dei contratti di assicurazione aventi ad oggetto la copertura del rischio derivante dall'applicazione di sanzioni tributarie nei casi di colpa, ancorchè grave. Valuti, in partico-

lare, se a tal fine sia percorribile la via di inserire una disposizione che escluda la qualificazione delle norme del decreto legislativo come principi di ordine pubblico al suddetto limitato effetto.

9. (nuova formulazione).

Pasquini

Dopo il punto 25 della proposta di parere aggiungere la seguente osservazione:

L'articolo 6, comma 1 dello schema di decreto andrebbe riformulato applicando la sanzione — ora tra il 10 e il 15% — non già all'imponibile ma all'imposta. In tal caso la sanzione potrebbe anche essere aumentata.

10.

Bosello

ALLEGATO 3

Parere approvato dalla Commissione parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale ai sensi della legge 23 dicembre 1996, n. 662, sullo 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.

Lo schema di decreto integrativo e correttivo, in sintonia con la delega di cui all'articolo 3, comma 133 della legge 662/1996, si propone di armonizzare la notevole riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale operata dal Governo con le giuste esigenze della pratica applicazione e le legittime aspettative degli operatori interessati.

La riforma nel suo complesso è apprezzabile per avere formulato in legge organica l'intero sistema sanzionatorio, riconosciuto la natura afflittiva della sanzione tributaria, riferito la sanzione all'autore della violazione e, mutuando principi del diritto penale, creato un deterrente alla Commissione di violazioni di carattere tributario. Inoltre l'entità delle sanzioni è stata ricondotta a livelli di ragionevolezza, è stata eliminata la moltiplicazione delle pene ed è stata introdotta la possibilità di non applicare le sanzioni nei casi di infrazioni incolpevoli.

Si ricorda che principio cardine per la assoggettabilità a sanzione è *la capacità di intendere e volere* unita ad una *azione od omissione cosciente e volontaria dell'autore*, significando che al di fuori delle predette ipotesi non può essere comminata alcuna sanzione.

La riforma introduce la « personalizzazione » delle sanzioni allo scopo di deterrente alla commissione delle violazioni ed è quindi funzionale al sistema che venga adeguatamente valutato l'elemento soggettivo. È inoltre importante sottolineare l'importanza e l'intensità del fatto che la sanzione è da comminarsi esclusivamente dopo avere verificato l'esistenza di una azione « cosciente e volon-

taria » che ha prodotto un comportamento non corretto. In questo contesto, le limitazioni introdotte nei casi di « colpa lieve » e le cause di non punibilità giustificano e rendono efficace la « personalizzazione » della sanzione. Peraltro, non sembra condivisibile l'obiezione che con questo sistema si crea un conflitto d'interesse tra il contribuente e la persona fisica che compie le scelte fiscali. Infatti, scopo della disciplina è quello di assicurare la corretta applicazione delle norme tributarie che è l'obiettivo della riforma e che è coerente con le introduzioni di limitazione della responsabilità nei casi di « dubbio » e di comportamenti non caratterizzati da colpa grave e dolo.

Ciò premesso, la Commissione

esprime parere favorevole

con le seguenti osservazioni:

all'articolo 2 recante modifiche al decreto legislativo n. 472/97

1) il decreto definisce al comma 4 aggiunto del nuovo testo dell'articolo 5, il concetto di dolo specifico. Chiarisca il Governo che, così formulato ed integrato l'articolo, risultano definiti il dolo specifico tributario e la colpa grave tali da escludere, conseguentemente, qualsiasi altra fattispecie di dolo, 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 clas-

sico dolo penalistico e creando un discriminante più netto con la colpa lieve sanzionata in misura più contenuta.

2) all'articolo 6, comma 1, fra le cause di non punibilità, il Governo introduce una soglia di tollerabilità in caso di erronee rilevazioni o valutazioni delle poste in bilancio ai fini della determinazione del reddito d'impresa, purchè il tutto sia eseguito nel rispetto di corretti principi contabili e criteri di stima nonchè nella continuità dei valori nei diversi esercizi. La soglia del 5%, così come proposta, non appare chiara e nella riferibilità alle «valutazioni» sembra superflua dal momento che la fattispecie prevede «corretti criteri di stima», corretti principi contabili e continuità dei valori. Valuti il Governo l'opportunità di escludere ogni sanzione se sono rispettate le citate condizioni e di mantenere come ulteriore garanzia per le sole valutazioni estimative una soglia di tolleranza ulteriore.

3) la modifica del comma 3 dell'articolo 12 specifica che in caso di concorso di violazioni e continuazione 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 di ciascun altro ente impositore.

4) 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 irrogazione della sanzione. Valuti il Governo l'opportunità di collegare i detti termini a quelli previsti per l'accertamento dei singoli tributi.

5) all'articolo 25, comma 3, in ordine alla definizione delle 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. 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 600/73 e degli articoli 54 bis e 60, 6° comma, del decreto del Presidente della Repubblica 633/72.

6) la connotazione soggettivistica 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. Chiarisca il Governo che la ricerca degli elementi di fatto necessari a puntualmente ricostruire la responsabilità personale sarà effettivamente necessaria solo 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 nei casi di responsabilità più rilevanti. In questo senso, la responsabilità personale si dovrebbe attribuire solo ai soggetti detentori degli effettivi poteri decisionali delle varie strutture organizzative.

7) il Governo chiarisca 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.

8) in ordine alla figura dei «consulenti», da intendersi in senso lato, non compresi esplicitamente dalla normativa, essi vengono ad essere attratti negli articoli 9 (concorso di persone) o 10 (autore mediato). Non essendo gli stessi compresi fra i soggetti di cui al primo comma dell'articolo 11, per loro non vige la differenza tra colpa lieve, grave e dolo ai fini dell'applicazione del tetto e della responsabilità solidale. La disciplina sem-

bra 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 e tributaria agli associati. Valuti il Governo se per tali categorie, e i consulenti in genere, tenuto conto della natura professionale da loro esercitata e del contenuto intellettuale della stessa, in linea con le previsioni del codice civile, non sia opportuno limitare la loro responsabilità ai soli casi di accertata colpa grave o dolo, escludendo qualsiasi altro elemento soggettivo.

9) il Governo specifichi le modalità di applicazione del tetto dei 100 milioni che, nel rispetto del principio dell'adeguatezza e proporzionalità della pena, dovrebbe essere considerato valido per tutte le sanzioni commesse fino alla « constatazione », siano esse accertate o meno dall'amministrazione.

10) in ordine al concetto di responsabilità solidale fra autore e contribuente, potrebbe essere opportuno utilizzare istituti già esistenti nel diritto tributario, basati sulla « responsabilità » per debito tributario altrui, al fine di garantire comunque la riscossione dell'intera sanzione all'erario e l'applicazione del tetto sulla persona fisica responsabile, al fine anche di escludere che il mancato esercizio del diritto di regresso configuri reddito imponibile per le persone fisiche che ne abbiano tratto vantaggio e che rappresenti un costo deducibile dal reddito del titolare del diritto di regresso.

11) in ordine alla riscossione anticipata di parte della sanzione dopo il giudizio di primo grado, si ritiene opportuno che la stessa sia eseguita direttamente sul contribuente fino alla definitività del giudizio.

12) si ritiene opportuno che le sanzioni amministrative proporzionali non siano irrogate quando la violazione dipende da errori e irregolarità formali che non comportano evasione del tributo;

13) si ritiene opportuno che il ravvedimento del contribuente avvenuto

prima dell'accertamento dell'errore o della irregolarità formale non dia luogo alla applicazione della sanzione;

14) non si ritiene opportuna la formulazione dell'articolo 12 comma 7, ladove esclude del tutto l'ipotesi di fare operare la progressione (o continuazione) nei casi di accertamento con adesione, perchè in tal modo si rischia di rendere l'istituto dell'accertamento per adesione meno favorevole rispetto alle altre ipotesi di definizione agevolata previste dal decreto n. 472/1997. Valuti il Governo l'opportunità che, nei casi di accertamento con adesione, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

15) al comma 1 lettera f) punto 2 dell'articolo 2 del correttivo, che modifica l'articolo 16 del decreto 472, la parola « irrogata » dovrebbe sostituirsi con la parola « indicata », poichè la disposizione è riferita all'atto di contestazione e non di irrogazione della sanzione.

16) valuti il Governo di inserire all'articolo 17 una integrazione, al fine di rendere possibile l'irrogazione delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento anche con il procedimento di cui all'articolo 16, quando le violazioni sono ritenute commesse con dolo o colpa grave e quindi è necessario motivare adeguatamente la pretesa. Inoltre, le province ed i comuni non sarebbero obbligati ad utilizzare le procedure di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 in contrasto con la potestà regolamentare loro riconosciuta dall'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 e con l'articolo 24 dello stesso decreto n. 472, secondo il quale per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

17) si ritiene opportuno prevedere per le sanzioni irrogate mediante diretta iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 17 comma 3, che entro il termine di deca-

denza le sanzioni devono essere iscritte nei ruoli come già previsto dall'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1997.

18) all'articolo 13, I° comma, punto c), si invita il Governo a sostituire il termine « un anno dall'omissione o dall'errore » con « tre mesi dall'omissione o dall'errore », per rendere la norma omogenea con le altre previsioni di ravvedimento e in particolare con il punto b).

19) all'articolo 13, II° comma, si invita il Governo a prevedere che nel caso di tributi riscossi mediante ruolo, il contribuente nell'atto di regolarizzazione degli errori e delle omissioni deve sottoscrivere l'adesione formale al pagamento del tributo e della sanzione ridotta e degli interessi moratori mediante iscrizione a ruolo.

20) all'articolo 17, III° comma, si invita il Governo a prevedere che per i tributi locali le sanzioni per omesso o ritardato pagamento siano irrogate con la procedura prevista al I° comma, contestualmente all'avviso di liquidazione e che la relativa riscossione avvenga secondo le modalità previste dall'articolo 24, I° comma.

21) agli artt. 16, III° comma e 17, II° si segnala al Governo l'opportunità che per i tributi locali la definizione agevolata sia applicabile secondo le modalità previste dalle norme specifiche per ogni tributo contenute nel capo IV del decreto legislativo 473/97.

22) valuti il Governo le soluzioni più idonee a consentire la liceità dei contratti di assicurazione aventi ad oggetto la copertura del rischio derivante dall'applicazione di sanzioni tributarie nei casi di colpa, ancorchè grave. Valuti, in particolare, se a tal fine sia percorribile la via di inserire una disposizione che escluda la qualificazione delle norme del decreto legislativo come principi di ordine pubblico al suddetto limitato effetto;

all'articolo 1 recante modifiche al decreto legislativo 471/97

23) 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 riferimento generico a controlli sulla regolarità delle dichiarazioni. Si invita il Governo a chiarire che i controlli riguardino la regolare tenuta delle scritture contabili e la conformità delle risultanze della contabilità con i dati esposti in dichiarazioni.

24) all'articolo 11, viene opportunamente precisato che l'omissione delle comunicazioni richieste dall'Amministrazione finanziaria devono riguardare quelle prescritte dalla legge tributaria; il Governo valuti l'opportunità di cassare il refuso « ovvero », perchè stravolge il senso di quanto voluto ed anche specificato nella relazione ministeriale.

25) si invita a chiarire ed eventualmente integrare nell'articolo 9 del decreto 471, riguardante le violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, quali siano gli obblighi il cui mancato rispetto determina l'applicabilità della sanzione.

26) valuti il Governo l'opportunità di introdurre una specifica sanzione per l'indicazione volontaria e non determinata da errore di una aliquota inferiore a quella dovuta, visto che l'articolo 6 comma 8, prevede la procedura per il cessionario o committente di regolarizzazione tendente ad evitare la sanzione propria.

27) l'articolo 6, comma 1 dello schema di decreto andrebbe riformulato applicando la sanzione — ora tra il 10 e il 15% — non già all'imponibile ma all'imposta. In tal caso la sanzione potrebbe anche essere aumentata;

all'articolo 4, recante modifiche al decreto legislativo n. 473/97

28) in materia di imposta sugli spettacoli (articolo 7 comma 1 del decreto legislativo n. 473) al nuovo articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 26

ottobre n. 640 valuti il Governo l'opportunità di aggiungere dopo la parola « omessa » le parole « o infedele » per prevedere sanzione per la condotta di presentazione di dichiarazione infedele di cui all'articolo 13.

29) al comma 2 dell'articolo 7 del decreto n. 473 si segnala un refuso di stampa: la titolarità del servizio di accertamento e riscossione è disciplinata dall'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 640 e non dall'articolo 13.

30) al primo comma, lettera b) dell'articolo 7 del decreto n. 473, valuti il Governo l'opportunità di sostituire da « 6 a 13 » con da « 6 a 19 » e la lettera a) dell'articolo 33 nuovo testo dovrebbe essere così riscritta « da lire centomila a lire un milione per ogni biglietto o abbonamento non rilasciato, rilasciato senza la preventiva punzonatura o comunque in modo irregolare », onde evitare che sfuggano a sanzione condotte di evasione totale mentre vi restano assoggettate ipotesi lievi come l'emissione di biglietti non punzonati.

31) il Governo valuti l'opportunità — sempre allo scopo di combattere l'evasione totale — di introdurre la violazione di omessa o infedele presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972 sanzionabile da uno a due milioni.

32) in materia di tasse automobilistiche, si segnala che la disciplina di cui all'articolo 17 del decreto n. 473 è stata

formulata senza tenere conto delle intervenute modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953 n. 39 da parte della legge n. 27/1978. Il Governo prenda in considerazione l'ipotesi che detto articolo venga sostituito tenendo conto delle modificazioni nel frattempo intervenute.

33) l'articolo 4, 1° comma, punto c) abroga la lettera b) del 1° comma dell'articolo 12 del decreto legislativo 473. Tale abrogazione non è una rettifica di errore come scritto nella relazione illustrativa ma il ripristino della procedura ex lege 689/81 per le sanzioni amministrative in materia di impiantistica pubblicitaria. La nuova procedura è da ritenersi più semplice e gestibile da parte degli uffici tributari in quanto permette che le infrazioni siano contestate contestualmente dal funzionario responsabile invece che da agenti e funzionari di PG (come previsto dalla 689/81), con notevoli problemi di collegamento tra uffici tributari e Corpo di Polizia Municipale. Valuti pertanto il Governo l'opportunità di lasciare il testo originario del decreto legislativo.

34) l'articolo 13 del decreto legislativo 473/93 prevede modifiche alle sanzioni in materia di ICIAP. Si ricorda che l'ICIAP è stata abrogata dal 31.12.97: il Governo prenda in considerazione l'ipotesi di astenersi dall'innovare il sistema sanzionatorio di una imposta che dal 1998 non si applica più. Potrebbe, al limite, essere previsto un meccanismo di adesione formale sulle sanzioni calcolate con la vecchia norma di legge (soprattassa più interessi).