

Considerazioni sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario

Parte amministrativa

di Francesco Ferrari

Premessa

Il 27 giugno 2015 il Governo ha presentato in Parlamento, tra gli altri, lo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio tributario (A.C. 183). Questo scritto intende analizzare alcune criticità del Titolo II del testo proposto, riguardante la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo.

Il Titolo II dello schema di decreto, strutturato in quattro capi, introduce significative modifiche alla disciplina vigente; le disposizioni ricomprese nel Capo I, costituito dal solo articolo 15, modificano le disposizioni sanzionatorie contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la disciplina delle sanzioni in materia di imposte sui redditi, di IVA e di riscossione dei tributi; quelle ricomprese nel Capo II, costituito dal solo articolo 16, modificano talune disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie, contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472; quelle ricomprese nel Capo III, strutturato negli articoli da 17 a 30, revisionano altre disposizioni sanzionatorie previste dall'ordinamento vigente, relative in particolare all'imposta di registro, alle imposte ipotecaria e catastale, all'imposta sulle successioni e donazioni, all'imposta di bollo e all'imposta sugli intrattenimenti. Da ultimo il Capo IV (articoli 31 e 32) contiene disposizioni relative alla decorrenza nell'applicazione delle nuove norme e alla copertura finanziaria.

Sul piano generale si rileva come ancora una volta il Legislatore interviene nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie (come anche nella disciplina penale) senza la preventiva definizione di una effettiva strategia di contrasto dell'evasione. Si modificano le misure edittali e i meccanismi definitivi senza tenere conto dell'impatto che tali modifiche possono avere sul comportamento dei contribuenti, spesso perdendo di vista il fondamento stesso dell'ordinamento fiscale, basato in gran parte sull'adempimento spontaneo e nel quale, pertanto, insieme alla facilità di assolvimento degli obblighi fiscali e all'assistenza che deve essere fornita dall'amministrazione, giocano un ruolo decisivo anche l'entità e l'effettività della sanzione in caso di deliberata trasgressione delle regole.

Prescindendo da tali considerazioni di carattere generale e strategico, che non sembrano oggi trovare spazio nel populismo legislativo dominante, di seguito si analizzeranno sul piano strettamente tecnico esclusivamente le disposizioni che si ritengono presentare profili di criticità, rinviando alla lettura della relazione illustrativa per un sistematico commento delle singole disposizioni.

Capo I - Art. 15: modifiche al d.lgs. n. 471/1997

Articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1: omessa presentazione della dichiarazione.

La disposizione contenuta nel riformato articolo 1, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997 conferma l'applicazione di una sanzione dal 120 al 240 per cento delle maggiori imposte dovute in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP. Viene introdotta, nel terzo periodo, una disposizione volta a mitigare la sanzione nel caso in cui la dichiarazione sia presentata prima dell'avvenuta conoscenza dell'avvio di attività amministrative di controllo ed entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione

relativa al periodo di imposta successivo, prevedendo l'applicazione di una sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute con un minimo di euro 200.

Analoga disposizione viene introdotta nell'articolo 2, comma 1, con riferimento alla dichiarazione dei sostituti di imposta e nell'articolo 5, comma 1, con riferimento alla dichiarazione annuale IVA.

Per comprendere il senso delle disposizioni è necessario fare riferimento a quanto previsto dall'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998 che recita: "Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta."¹.

Il termine di 90 giorni previsto per la presentazione della dichiarazione è anche quello previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 471/1997 (ravvedimento operoso), per sanare la violazione mediante la corresponsione di un importo pari a 1/10 del minimo previsto per la sanzione di omissione della dichiarazione.

In sostanza, anche a seguito delle recenti modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso, sembrerebbe in alcun modo ravvedibile un ritardo nella presentazione delle dichiarazioni superiore ai 90 giorni.

Deve tuttavia osservarsi come la sanzione proporzionale trovi applicazione solo laddove dalla dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni, o dall'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate, derivi una maggiore imposta dovuta, tenuto conto dei versamenti (a titolo di acconto e di saldo, con riferimento alle imposte sui redditi e all'IRAP, delle ritenute comunque versate in caso di dichiarazione del sostituto, e dell'IVA a debito) effettuati (anche tardivamente). Si veda sul punto la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 54 del 2002, paragrafo 17.1.

Deve quindi osservarsi come i casi di applicazione della sanzione proporzionale, siano quindi, sostanzialmente due:

- Accertamento dell'ufficio che accerti un'imposta maggiore rispetto a quella versata con riferimento al periodo di imposta, in caso di dichiarazione non presentata o di dichiarazione presentata con ritardo superiore ai 90 giorni;
- Presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione tardiva oltre i 90 giorni, senza aver provveduto ad effettuare versamenti di imposta sufficienti.

La disposizione in commento ha la conseguenza di mitigare la sanzione solo nei casi in cui il contribuente presenti la dichiarazione oltre i 90 giorni ed entro il termine per la dichiarazione prevista per il periodo di imposta successivo e non abbia provveduto a versare le imposte dovute in base alla dichiarazione; la relazione illustrativa indica che "tale riduzione sanzionatoria è volta a distinguere, in un'ottica di maggiore proporzionalità, la condotta di chi omette *tout court* la dichiarazione da quella di chi la presenta tardivamente oltre i novanta giorni, prima che sia intervenuta un'attività di controllo relativa all'annualità da parte dell'Amministrazione".

¹ La disposizione, prevista per le imposte sui redditi e l'IRAP, è applicata anche alla dichiarazione IVA, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, del d.P.R. n. 322/1998.

Le criticità che si rilevano in merito alle proposte disposizioni in esame sono sostanzialmente due:

1: mancanza di proporzionalità tra sanzione e violazione commessa;

2: mancato coordinamento della disposizione con il rinnovato istituto del ravvedimento operoso.

Per comprendere l'osservazione di cui al punto 1 si ipotizzi l'esistenza di due contribuenti che nel periodo di imposta abbiano entrambi conseguito redditi soggetti a tassazione ordinaria dai quali derivi un debito di IRPEF pari ad euro 1.000.

Il contribuente A presenta la dichiarazione entro i termini previsti ed effettua tempestivamente il versamento dell'imposta dovuta; il contribuente B presenta la dichiarazione oltre la scadenza dei 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione prevista per il periodo d'imposta successivo, benché anch'egli abbia effettuato il versamento dell'imposta "dichiarata" tempestivamente.

Entrambe le dichiarazioni vengono rettificate dall'Ufficio con accertamento di una maggiore imposta dovuta di ulteriori euro 500. Il contribuente A, che ha presentato una dichiarazione infedele nei termini, viene sanzionato con la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997, attualmente variabile tra il 100 e il 200 per cento della maggiore imposta accertata (quindi, nel caso di specie tra 500 e 1000 euro)², mentre al contribuente B, che ha presentato una dichiarazione considerata omessa, comunque infedele, verrà irrogata una sanzione inferiore, variabile tra il 60 e il 120 per cento della maggiore imposta accertata e quindi tra 300 e 600 euro!

In merito al rilievo di cui al punto 2, mancato coordinamento della disposizione con il rinnovato istituto del ravvedimento operoso, si osserva che, se l'intento del legislatore delegato è quello di poter sanare una tardiva presentazione della dichiarazione oltre il termine di 90 giorni, sarebbe più coerente intervenire congiuntamente sulla disposizione contenuta nell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998, indicando un termine superiore a quello dei 90 giorni, per considerare comunque valida la dichiarazione tardivamente presentata, ed eventualmente introdurre all'interno dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472/1997 in tema di ravvedimento operoso una disposizione che consenta la riduzione della sanzione per omessa presentazione della dichiarazione anche in caso di presentazione della dichiarazione con oltre 90 giorni di ritardo fino al termine massimo previsto per considerare la stessa validamente presentata.

Deve ovviamente considerarsi che comunque, allorquando i versamenti di imposta siano stati eseguiti, la sanzione che il contribuente dovrà sopportare per sanare la violazione, ridotta in base alle disposizioni applicabili in caso di "ravvedimento operoso", sarà quella minima prevista in caso di dichiarazione omessa senza alcun debito di imposta.

Articoli 1, commi 2, 3 e 4; 2, commi 2, 2-bis e 2-ter; 5, comma 4: presentazione di dichiarazioni infedeli per indicazione di un debito di imposta inferiore o di un credito di imposta superiore a quello spettante e utilizzato.

Le disposizioni in commento riducono il minimo e il massimo edittale delle sanzioni attualmente previste in misura variabile tra il 100 e il 200 per cento della maggiore imposta ad una misura variabile tra il 90 e il 180 per cento nei casi di infedeltà delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, del sostituto d'imposta e dell'IVA.

² Nel decreto delegato viene prevista una riduzione per le sanzioni comminate in caso di dichiarazioni infedeli, che vengono ridotte ad un importo variabile tra il 90 e il 180 per cento della maggiore imposta accertata e quindi nel caso indicato ad esempio verrebbe applicata una sanzione variabile tra 450 e 900 euro.

Vengono, dunque, introdotte disposizioni finalizzate a punire in maniera più lieve violazioni considerate meno gravi e in maniera più onerosa violazioni commesse nei soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, identificati, in particolare, nei casi di *“utilizzo di documentazione falsa, o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”*.

Nello specifico viene previsto:

- l'aumento della sanzione base del 50 per cento per quelle condotte *“caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti”* con la dichiarata finalità di *“colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate al d.lgs. 74 del 2000, non risultano più penalmente rilevanti”*;
- la riduzione della sanzione base di 1/3 nelle ipotesi in cui la maggiore imposta, o il minor credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta o al credito dichiarato e comunque in misura inferiore a euro 30.000;
- la medesima riduzione viene applicata in caso di contestazioni relative alla corretta imputazione a periodo di elementi positivi o negativi di reddito in assenza di doppie deduzioni di elementi negativi o mancate imputazioni di elementi positivi di reddito;
- l'applicazione di una sanzione in misura fissa pari a euro 250, nel caso in cui l'errata imputazione temporale di un elemento positivo o negativo di reddito non abbia comportato alcun danno per l'erario.

Per quanto attiene alle modifiche in esame, deve osservarsi come le **ipotesi di riduzione** delle sanzioni previste nei casi di infedele dichiarazione comporteranno la necessità di riesaminare tutti gli avvisi di accertamento (e, in taluni casi gli atti di contestazione e di irrogazione sanzioni) non definitivi alla data di entrata in vigore della disposizione, in quanto al sistema sanzionatorio tributario è esteso il principio penalistico del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, del d.lgs n. 472/1997, secondo il quale *“Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

Alla luce di tale principio deve rilevarsi che l'articolo 31 dello schema di decreto in esame, con previsione le cui ragioni sono apparse oscure anche agli uffici parlamentari in sede di commento dell'articolato, stabilisce che le disposizioni in esso contenute si applichino a partire dal 1 gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017, quantificando per tale ragione, nell'articolo 32, gli oneri derivanti dal decreto per il 2016 e per il 2017 in euro 40 milioni per ciascuno dei due esercizi. Tuttavia, mentre le disposizioni volte a ridurre le sanzioni previste per talune condotte godranno ovviamente di ultrattività, le disposizioni che inaspriscono le sanzioni in particolari condizioni non saranno più applicabili a partire dal 31 dicembre 2017.

La conseguenza è che, ove si ipotizzasse una costanza della capacità dell'amministrazione di intercettare fenomeni evasivi, perché il decreto legislativo abbia adeguata copertura finanziaria, sarà necessario prevedere una copertura stabile anche per gli anni successivi al 2017 (e almeno fino al 2023) che, proprio a causa della previsione di un termine ultimo per l'applicazione delle disposizioni (31 dicembre 2017) e della presenza nell'ordinamento del principio del *favor rei* dovrà essere necessariamente superiore ai 40 milioni di euro stimati per ciascuno degli esercizi 2016 e 2017 di prevista applicazione della disposizione.

Benché l'ultimo argomento affrontato riguardi tutti gli alleggerimenti finanziari previsti nel decreto, si ritiene che l'impatto principale in termini di oneri sia da individuarsi proprio nelle disposizioni che

prevedono una riduzione della sanzione minima nei casi di infedele dichiarazione e nei casi di dichiarazione considerata omessa presentate entro l'anno.

Tenuto conto che è prassi (non condivisibile), degli uffici irrogare comunque le sanzioni al minimo (e quindi, nei casi di infedele dichiarazione in misura pari al 100 per cento delle maggiori imposte accertate) nella generalità dei casi, e che, sia in ipotesi di acquiescenza all'avviso di accertamento, sia in caso di accertamento con adesione, a partire dal 1° gennaio 2016 sarà comunque possibile definire le sanzioni in misura pari, nel primo caso ad 1/3 dell'irrogato e nel secondo caso ad 1/3 del minimo edittale, la riduzione al 90 per cento della sanzione minima prevista e l'ulteriore riduzione fino al 60 per cento in caso di infedeltà "più lievi", avrà comunque un impatto limitato (sarà sostanzialmente possibile definire le violazioni più lievi con un esborso a titolo di sanzione pari al 30 per cento della maggiore imposta accertata nella generalità dei casi e pari al 20 per cento nei soli casi di infedeltà "lievi", contro il 33 per cento attualmente previsto) a fronte dell'onere addossato all'amministrazione finanziaria di riesaminare tutti gli atti impositivi emessi in materia di imposte dirette, IRAP, Ritenute e IVA ancora non definitivi, ivi compresi quelli impugnati e attualmente pendenti in ogni grado di giudizio.

Alle complessità evidenziate, deve aggiungersene una ulteriore relativa alle sole disposizioni che prevedono la riduzione di 1/3 della sanzione normalmente prevista nei casi di più "lieve" infedeltà delle dichiarazioni. Le disposizioni in commento, infatti, mal si conciliano con la possibilità che una singola dichiarazione venga, in momenti successivi e sulla base di elementi di accertamento sopraggiunti all'ufficio in tempi diversi (segnalazioni esterne, PVC redati dalla GdF, dall'Agenzia delle dogane o dall'ufficio stesso, ecc.) rettificata più volte mediante avvisi di accertamento parziali previsti dagli articoli 40-*bis* e 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 e 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633/1972.

È di tutta evidenza come la riduzione ad 1/3 delle sanzioni previste per l'infedeltà delle dichiarazioni potrebbe essere applicata in sede di emissione di un primo avviso di accertamento. Nel caso in cui, successivamente alla definizione dello stesso con fruizione del beneficio sanzionatorio, l'ufficio accertatore dovesse emettere un ulteriore atto rettificativo, sarà necessario verificare che la somma delle maggiori imposte accertate con i due atti non superi la soglia prevista per l'applicazione della sanzione ridotta, con la conseguenza che, ove si riscontrasse tale superamento, nel secondo atto dovrebbe essere necessario applicare la sanzione in misura maggiorata per "neutralizzare" la riduzione a suo tempo applicata. Tale operatività, oltre ad offrire ampie possibilità di errore, con conseguente illegittima disparità di trattamento tra situazioni equivalenti, potrebbe comunque essere ritenuta illegittima alla luce del fatto che, con il secondo atto, si andrebbe a rimettere, di fatto, in discussione un provvedimento di irrogazione sanzioni contenuto in un avviso di accertamento ormai già definitivo. D'altronde, un'applicazione della disposizione con riferimento alle maggiori imposte accertate con ogni singolo atto potrebbe suscitare legittimi dubbi di costituzionalità, tenuto conto che la pena comminata sarebbe legata non all'intensità della violazione effettivamente commessa, ma al momento di avvenuta contestazione di singoli "rilievi" concernenti la medesima dichiarazione presentata.

In merito alla previsione della riduzione della sanzione per violazioni del principio di competenza, si osserva come il testo contenga un riferimento esclusivo agli "elementi di reddito", restando la disposizione, così come formulata, non applicabile in ambito IRAP. Allo stesso modo alle dichiarazioni IRAP non sembrerebbe applicabile la disposizione che prevede l'irrogazione di una sanzione in misura fissa, per errori nell'imputazione temporale che non hanno comportato danni per l'erario (quali, ad esempio, una anticipazione nella tassazione di componenti positivi, in presenza di valore della produzione netta positivo e in costanza di aliquote applicabili).

Ferme restando le criticità già evidenziate in merito alle riduzioni sanzionatorie previste, appare poco coerente la mancata previsione per l'IRAP di disposizioni analoghe a quelle previste per le imposte sui redditi.

Deve, inoltre, osservarsi come, in caso di dichiarazioni dei redditi, IRAP o IVA a credito, difformemente da quanto previsto attualmente, non venga applicata alcuna sanzione nel caso in cui il credito indicato in dichiarazione in misura eccedente rispetto a quanto accertato non sia stato effettivamente utilizzato al momento dell'accertamento.

Le modifiche non sono commentate nella relazione illustrativa, ma si ritiene che le stesse siano volte a punire esclusivamente quei comportamenti che hanno concretamente comportato un danno per l'erario e non i comportamenti che solo potenzialmente potrebbero comportarlo.

Tuttavia anche tali disposizioni suscitano perplessità in quanto le stesse possono favorire comportamenti spregiudicati, consentendo ad un contribuente infedele di presentare dichiarazioni con crediti superiori a quelli spettanti, nella consapevolezza che un'eventuale rettifica di tali crediti entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento non comporterebbe alcun esborso monetario (né a titolo di imposta, né a titolo di interessi, né a titolo di sanzioni). Tuttavia, decorso il termine entro il quale l'ufficio può esercitare il potere di rettifica delle dichiarazioni, tali "crediti" potranno essere fatti valere (in compensazione o mediante richiesta degli stessi a rimborso). Conseguentemente va segnalato come le modifiche introdotte creino la possibilità di indurre frodi tributarie, nella consapevolezza che in caso di accertamento delle stesse non verrà applicata alcuna sanzione di carattere amministrativo o penale.

Ritenere che l'indicazione in dichiarazione di un'eccedenza non spettante implichi esclusivamente un "rischio" per l'erario e non concretizzi un effettivo "danno" è frutto di un evidente errore; tale convinzione, infatti, trascura il fatto che l'indicazione di un'eccedenza in dichiarazione costituisce titolo per il rimborso o l'utilizzo in compensazione (anche con contributi o tributi non erariali) della stessa e che, qualora questa non sia stata rettificata dall'ufficio entro i termini ordinari di accertamento, dovrà necessariamente essere corrisposta al contribuente.

Come già accennato, le disposizioni in commento prevedono l'aggravante dell'aumento della sanzione base del 50% in presenza di condotte fraudolente.

La norma risponde alla condivisibile esigenza di sanzionare in maniera più significativa le condotte maggiormente insidiose e quelle connotate da un particolare disvalore giuridico, quali i comportamenti "oggettivamente fraudolenti". Tuttavia le disposizioni mal si conciliano con la previsione di sanzioni per l'infedeltà della dichiarazione previste comunque in misura variabile compresa tra un minimo e un massimo.

Deve osservarsi come in sede di graduazione della sanzione (tra i minimi e i massimi edittali) gli uffici sono comunque tenuti all'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 7 del d.lgs. n. 472/1997 che detta i criteri di determinazione della sanzione. Si ritiene che l'esigenza di punire gravemente le condotte più insidiose e, comunque quelle ritenute più gravi, trovi più giusta collocazione in seno alla norma che detta i criteri cui attenersi in sede di determinazione della sanzione e prevede che la "gravità della violazione" sia "desunta anche dalla condotta dell'agente". Invero, l'articolo 7 potrebbe essere riformato per declinare in maniera più puntuale i criteri di irrogazione delle sanzioni, prevedendo una diversa modulazione delle misure in concreto applicate, nei casi di violazioni connotate da dolo, da colpa o da colpa grave.

In ogni caso, la previsione introdotta nelle disposizioni in commento dovrebbe comportare che anche in caso di definizione dell'accertamento a seguito di adesione, in presenza di comportamenti fraudolenti, la riduzione della sanzione ad 1/3 si applichi ad un ammontare pari al minimo edittale maggiorato del 50 per cento. Tale effetto ha l'indubbio vantaggio di rendere effettiva la maggiorazione della pena anche in caso di definizione del rapporto tributario mediante accertamento con adesione.

I dubbi principali che il meccanismo sanzionatorio introdotto suscita sono relativi alle modalità di concreta applicazione dello stesso, soprattutto nel comparto delle imposte dirette, in quanto le previsioni introdotte potrebbero generare iniquità dovute alla meccanica di funzionamento della dichiarazione dei redditi, che implica l'insorgere di un unico debito di imposta relativo al periodo, e non di distinti (o distinguibili) debiti di imposta generati da singole operazioni (come nel caso dell'IVA).

Si ipotizzi una s.r.l. che abbia dichiarato per il periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2013 una perdita fiscale di euro 100.000. A seguito di verifica condotta dall'ufficio vengono sollevati, con riferimento al medesimo periodo di imposta, due distinti rilievi: 1 la deduzione di costi documentati con fatture relative ad operazioni inesistenti per un ammontare di euro 50.000, 2: un'omessa variazione in aumento relativa ad un accantonamento per rischi indeducibili per euro 110.000. A seguito dell'accertamento verrebbe determinato un reddito imponibile di euro 60.000 a fronte della perdita dichiarata di euro 100.000 con liquidazione di IRES a debito per euro 16.500. Come dovrebbe essere determinata la sanzione? Laddove si ipotizzasse di irrogare la sanzione con le maggiorazioni previste in caso di operazioni fraudolente, la stessa dovrebbe variare tra un minimo di euro 22.275 (il 90 per cento della maggiore imposta accertata aumentato del 50 per cento) e un massimo di euro 44.550. Tuttavia deve osservarsi come, ove non fosse stata omessa la variazione in diminuzione relativa all'accantonamento indeducibile, la società avrebbe dichiarato un reddito di euro 10.000 e l'imputazione al conto economico di costi "falsi" avrebbe comportato l'accertamento di maggior reddito imponibile di euro 50.000, con liquidazione di una maggiore imposta (sanzionabile) di euro 13.750. In questo caso, solo con riferimento a tale importo, sarebbe stata applicata la maggiorazione sanzionatoria (con liquidazione di una sanzione compresa tra un minimo di euro 18.562,50 e un massimo di euro 37.125,00). Si tenga, inoltre, presente che, laddove il rischio a fronte del quale la società ha stanziato l'accantonamento, si fosse concretizzato nel corso dell'esercizio successivo a quello oggetto di accertamento, rendendo quindi pienamente deducibile il costo in tale esercizio, e l'accertamento sul 2013 venisse redatto dopo il termine di presentazione della dichiarazione per il 2014, la sanzione relativa alla maggiore imposta corrispondente all'indebita deduzione dell'accantonamento dovrebbe poter godere della riduzione di 1/3 ai sensi della disposizione contenuta nel modificato comma 4, ultimo periodo, dell'articolo 1. Di conseguenza l'ufficio, nell'irrogare la sanzione, dovrebbe "decidere" se "imputare" la maggiore imposta accertata prioritariamente al rilievo relativo alla indebita deduzione di un accantonamento o prioritariamente alla contabilizzazione di costi fittizi. Qualunque soluzione sarebbe, ovviamente, arbitraria perché non è possibile distinguere a quale violazione ricondurre l'unico debito relativo alla maggiore imposta accertata.

Eliminazione articoli: 1, commi 2-bis e 2-bis1; 5, commi 4-bis e 4-ter (e 32, commi 2-bis e 2-ter d.lgs.446/1997): maggiorazioni studi di settore

Il testo in esame prevede l'eliminazione delle maggiorazioni sanzionatorie attualmente previste per l'infedeltà delle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA nei casi di:

- omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove l'accertamento determini basi imponibili

superiori al 10 per cento rispetto a quelle dichiarate (aumento attualmente previsto del 10 per cento)

- aumento del 50 per cento delle sanzioni minime e massime previste per l'infedeltà delle dichiarazioni nei casi di omessa presentazione dei modelli relativi agli studi di settore, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'eliminazione delle disposizioni comporta le medesime conseguenze già precedentemente evidenziate dovute al *favor rei* riassumibili:

- nella necessità di riesaminare tutti gli avvisi di accertamento emessi con applicazione delle maggiorazioni sanzionatorie e ancora non definitivi alla data di entrata in vigore del decreto;
- nella necessità di prevedere risorse stabili a copertura dei maggiori oneri derivanti dall'approvazione del decreto anche per gli anni successivi al 2017.

A tali criticità deve inoltre aggiungersi il fatto che a fronte dell'introduzione della maggiorazione del 10 per cento in commento, il legislatore (art. 1, comma 17, legge n. 296/2006) aveva introdotto una specifica preclusione della possibilità di accertamento basato su presunzioni gravi, precise e concordanti, con metodologia analitico-induttiva (accertamenti analitico-presuntivi di cui agli artt. 39, comma 1, lettera *d*), secondo periodo, del d.P.R. n. 600/1973 e 54 secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633/1972) nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate fosse pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati, con un massimo di 50.000 euro.

Il regime premiale è stato ulteriormente ampliato nel 2011 (art. 10, comma 9, d.l. n. 201/2011), laddove, a fronte della previsione dell'inasprimento sanzionatorio del 50 per cento, è stata prevista la riduzione da 5 a 4 anni dei termini di decadenza dell'azione accertatrice dell'Ufficio, la possibilità di determinazione sintetica del reddito (art. 38 del d.P.R. n. 600/1973) solo nei casi in cui il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/3 quello dichiarato (e non 1/5 come nella generalità dei casi) e la preclusione totale agli accertamenti di tipo "analitico-presuntivo". Il regime opera a condizione che il contribuente abbia comunicato correttamente i dati necessari all'applicazione dello studio e la sua posizione risulti coerente con gli indicatori previsti.

Attesa la rilevanza delle premialità collegate alla corretta presentazione dello studio, attualmente in vigore e non modificate dal decreto, non si comprende la rimozione delle maggiorazioni sanzionatorie previste in caso di infedele indicazione dei dati necessari all'applicazione degli studi di settore o di omessa trasmissione dei dati stessi.

In sostanza, l'eliminazione delle maggiorazioni previste in caso di infedeltà dei dati trasmessi con gli studi di settore, incentiva il contribuente ad alterare gli stessi al fine di rappresentare la propria situazione come "congrua" e "coerente", in quanto l'unica reazione residua del sistema a fronte di tale violazione è l'irrogazione della sanzione fissa di euro 2000 prevista nel comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8 del d.lgs. 471/1997, ordinariamente definibile con un esborso pari ad 1/3 della stessa e cioè pari a euro 667.

Articolo 1 comma 6: omessa o infedele indicazione dei canoni di locazione assoggettati al regime della cedolare secca

La disposizione prevede la duplicazione della sanzione in caso di infedele o omessa dichiarazione dei canoni di locazione assoggettati opzionalmente al regime della cedolare secca. Attualmente la maggiorazione sanzionatoria è prevista dall'articolo 3, comma 5, del d.lgs. n. 23/2011. La disposizione attualmente in vigore, disapplicata ai sensi dell'articolo 31 del decreto in esame, prevede anche l'impossibilità di ridurre le

sanzione di omessa presentazione o infedele dichiarazione dei redditi con riferimento alla “cedolare secca” non dichiarata in caso di rinuncia all’impugnazione dell’avviso di accertamento o di definizione dello stesso mediante adesione. La nuova norma non ripropone la disposizione, rendendo quindi ridicibile le sanzioni in caso di acquiescenza o adesione.

Articolo 6: obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA

Le modifiche introdotte tendono a mitigare le sanzioni, nel minimo e nel massimo edittale, secondo il medesimo criterio adottato per le sanzioni relative all’infedeltà della dichiarazione.

In particolare per le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione di operazioni imponibili e di assolvimento da parte del cessionario o committente dell’IVA in regime di “*reverse charge*”, le sanzioni attualmente previste con un minimo del 100 per cento e un massimo del 200 per cento dell’imposta vengono ridotte all’intervallo compreso tra il 90 e il 180 per cento.

Per la sanzione prevista nel comma 9-ter, attualmente irrogata in misura fissa del 20 per cento, viene previsto un intervallo di applicazione tra il 10 e il 20 per cento.

In merito a tali modifiche si richiama quanto già indicato con riferimento all’esigenza di revisione di tutti gli atti già emessi e non definitivi, e alla necessità di adeguare la copertura finanziaria prevista per il decreto, individuando i necessari fondi anche per gli anni successivi al 2017.

Articolo 7: violazioni relative alle esportazioni

La sanzione attualmente prevista in misura variabile tra il 100 e il 200 per cento dell’imposta nel caso in cui il cedente effettui cessioni senza addebito di imposta prima di aver ricevuto la dichiarazione di intenti da parte del cessionario e di aver riscontrato telematicamente l’avvenuta presentazione della stessa all’Agenzia delle entrate, viene ricondotta ad una sanzione amministrativa compresa tra euro 250 e euro 2000.

Oltre a quanto già indicato in merito alle problematiche derivanti dall’applicazione dell’istituto del *favor rei*, deve osservarsi come, al fine di contrastare fenomeni fraudolenti, sarebbe comunque opportuno limitare l’applicazione della sanzione in misura fissa ai soli casi in cui, anche successivamente alla fatturazione dell’operazione, il fornitore sia entrato in possesso di una lettera di intenti valida ed effettivamente trasmessa all’Agenzia delle entrate; ciò al fine di non consentire al fornitore di “non preoccuparsi” della trasmissione della lettera di intenti all’Agenzia da parte del cliente, in quanto, l’eventuale consegna da parte di quest’ultimo di un documento, anche non trasmesso e quindi verificabile, in un momento successivo a quello di fatturazione, comporterebbe il limitato rischio derivante dalla possibile irrogazione della sanzione in misura fissa anche a fronte di un ingente importo di IVA non addebitata.

Articolo 13 – ritardati e omessi versamenti diretti

La disposizione introduce un alleggerimento sanzionatorio in caso di versamenti effettuati con un ritardo inferiore a 30 giorni, riscrive la disciplina sanzionatoria relativa all’utilizzo di crediti inesistenti e prevede una specifica sanzione relativa all’utilizzo di eccedenze detraibili nella liquidazione IVA di gruppo quando la garanzia viene presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione.

Con riferimento all’utilizzo di credito inesistente si osserva come la disposizione introduca la seguente definizione dello stesso: “*Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui insistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis,*

36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

L'intento della disposizione è quello di limitare l'applicazione della sanzione dal 100 al 200 per cento delle somme compensate (non venendo riproposta l'irrogazione della sanzione nella misura proporzionale del 200 per cento nel caso in cui l'importo indebitamente compensato nel corso dell'anno solare superi la somma di euro 50.000), non riducibile ai sensi degli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, ai casi diversi da quelli in cui l'inesistenza del credito emerge da controlli automatizzati e dalle ipotesi di utilizzo di crediti in violazione di regole di carattere procedurale "*non prescritte a titolo costitutivo del credito*".

In sostanza vengono puniti con la sanzione dal 100 al 200 per cento gli utilizzi di taluni crediti inesistenti (sostanzialmente tutti quelli non intercettabili con le procedure automatiche di liquidazione) e non quelli di crediti non spettanti, secondo la definizione di credito non spettante già individuata dalla Corte di cassazione con sentenza 3367/2015 (Sezione III, penale)³.

Si evidenzia tuttavia che, attesa la formulazione della disposizione, restano sanzionati con sanzione proporzionale tra il 100 e il 200 per cento, non riducibile, anche gli utilizzi in compensazione di crediti di imposta agevolativi, sui quali, benché debitamente comunicati/indicati in dichiarazione dal contribuente, l'amministrazione finanziaria eccedisca, a seguito di attività di controllo sostanziale, la non spettanza per assenza di taluni presupposti costitutivi. È il caso, ad esempio, del credito di imposta previsto dall'art. 18 del d.l. n. 91/2014 (investimenti in beni strumentali nuovi) laddove sorgano contestazioni in merito alla classificazione ATECO del macchinario, o al periodo in cui si considerano effettuati gli investimenti.

CAPO II - Art. 16: modifiche al d.lgs. n. 472/1997

Art. 7, comma 4: modifica apportata dall'articolo 16, comma 1, lettera c

Tra le varie modifiche apportate all'articolo 7 vi è la soppressione del termine "eccezionali", nel tentativo di rendere sempre operante la riduzione della sanzione fino al 50% nei casi in cui sia manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione.

La novella ha una *ratio* poco comprensibile: il sistema sanzionatorio prevede, in tutti i casi in cui ci si trovi in presenza di violazioni sostanziali (e cioè di violazioni correlate al tributo), delle sanzioni proporzionali comprese tra un minimo e un massimo. La conseguenza è che le circostanze in cui una sanzione possa essere sproporzionata rispetto al tributo, senza consentire agli uffici una generalizzata riduzione delle sanzioni previste dal legislatore, devono essere per forza considerate "eccezionali".⁴

Dovrebbe essere chiaro che la disposizione contenuta nell'articolo 7 comma 4, è applicabile solo a violazioni di natura sostanziale (che cioè abbiano consentito, anche in progressione con altre, l'indicazione in dichiarazione di un debito d'imposta inferiore a quello effettivo) e non alle violazioni cosiddette formali

³ "Deve ritenersi che sia credito tributario non spettante, ai fini di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario."

⁴ Si ipotizzi il caso di un'operazione IVA territorialmente rilevante effettuata da un operatore non comunitario, non identificato in Italia, nei confronti di un operatore nazionale per il quale, l'IVA che questi avrebbe dovuto assolvere con il meccanismo del *reverse charge*, sarebbe stata integralmente detraibile. Gli uffici, nell'accertare la maggiore IVA a debito, dovrebbero comunque riconoscere allo stesso soggetto la piena detraibilità della stessa, liquidando una maggiore imposta pari a zero, ma sanzionando, ai sensi dell'articolo 6, comma 9-*bis*, l'omesso assolvimento dell'imposta secondo lo speciale meccanismo dell'inversione contabile (sanzione, attualmente in vigore, dal 100 al 200 per cento dell'imposta non assolta).

che colpiscono principalmente violazioni ad obblighi di comunicazione di dati e informazioni agli uffici e di trasmissione di dati all'anagrafe tributaria che, per loro natura, non possono concretizzarsi in un'immediata riduzione di basi imponibili.

Deve osservarsi come nella disciplina attualmente vigente è stata già inserita una "forzatura" della disposizione (replicando, in realtà, quanto già in passato indicato per analogo contesto nelle note di prassi) nel corpo dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4⁵, del d.l. n. 167/1990; la norma, infatti giustifica, ai sensi della disposizione in commento, la riduzione delle sanzioni per omessa compilazione del quadro RW relativo al monitoraggio fiscale degli investimenti e attività detenute all'estero, nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*. Il richiamo all'articolo 7, comma 4, del d.lgs. n. 472/1997, effettuato dalla disposizione introdotta con la legge n. 186/2014 è in realtà del tutto inutile nel contesto della norma, in quanto la legge ben avrebbe potuto disporre le medesime riduzioni sanzionatorie nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*, senza effettuare alcun richiamo alla disposizione contenuta nel d.lgs. n. 472/1997. Peraltro, il richiamo risulta anche impreciso poiché le sanzioni che puniscono la mancata compilazione del quadro RW non sono correlate ad alcun tributo, essendo violazioni di carattere formale. Considerare tali sanzioni come collegate alle imposte evase per generare le disponibilità detenute all'estero o alle imposte evase sui redditi prodotti con quelle disponibilità all'estero è del tutto illogico (oltre che concettualmente errato), atteso che, ove tali imposte vengano accertate nel corso dei controlli (anche in conseguenza dell'adesione alla procedura di collaborazione volontaria), verranno autonomamente sanzionate, ai sensi degli articoli 1 e 2 del d.lgs. n. 471/1997, subendo anche le eventuali maggiorazioni previste in caso di omessa dichiarazione di redditi prodotti all'estero. Allo stesso modo, la semplice omessa compilazione del quadro RW, comporta e comporterà nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*, l'applicazione delle previste sanzioni per la violazione degli obblighi di monitoraggio anche se le attività detenute all'estero non siano frutto di evasione fiscale e non abbiano generato alcun reddito di fonte estera.

In sostanza, la modifica normativa indicata nel decreto, congiuntamente ai richiami contenuti alla disposizione nelle norme già in vigore, potrebbe comportare una sostanziale e non controllata riduzione al 50 per cento delle sanzioni imposte dal legislatore, amplificando, per altro, l'ambito discrezionale degli uffici, laddove la novella intende, probabilmente, ridurre la discrezionalità avvertita nell'applicazione della disposizione.

Articolo 14, comma 5: modifica apportata dall'articolo 16, comma 1, lettera g

Al fine di escludere che la norma sulla responsabilità del cessionario dell'azienda per i debiti tributari possa essere interpretata come applicabile anche alle cessioni effettuate nell'ambito di una liquidazione

⁵ Art. 5-*quinquies*, comma 4, d.l. n. 167/1990: "Le sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del presente decreto sono determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in misura pari alla metà del minimo edittale: a) se le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996; ovvero b) se le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute; ovvero c) se l'autore delle violazioni di cui all'articolo 5-*quater*, comma 1, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti ivi previsti, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria. Nei casi diversi da quelli di cui al primo periodo, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto. Nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria, la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute è fissata al minimo edittale, ridotto di un quarto."

volontaria di cui agli artt. 2484 e segg. del Codice civile, sarebbe opportuno sostituire le parole “o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio” con “o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui all’articolo 10 della legge 27 gennaio 2012, n. 3, o di liquidazione del patrimonio di cui all’articolo 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n. 3”.

CAPO III – Altre disposizioni

Articolo 18: Modifiche art. 72 T.U. d.P.R. n. 131/1986

La sanzione applicata in caso di occultamento del corrispettivo viene ridotta: la misura attuale, dal 200 al 400 per cento della maggiore imposta viene portata alla misura dal 120 al 240 per cento. Deve osservarsi come la sanzione si applichi, “detratto, tuttavia, l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71” e quindi l'importo della sanzione per insufficiente dichiarazione di valore (dal 100 al 200 per cento). La modifica genera la necessità di revisione da parte dell'amministrazione di tutti gli atti emessi e non impugnati, in applicazione del principio del *favor rei*.

Articolo 19: Associazioni sportive dilettantistiche

La novella sopprime dall'articolo 25, comma 5, della legge n. 133/1999 la previsione della decadenza dal regime di cui alla legge n. 398/1991 in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti. La norma che si intende abrogare potrebbe aver generato e continuare a generare talune iniquità laddove a fronte di isolate irregolarità nei pagamenti o negli incassi, si sia accertata la decadenza dai benefici predisposti per le associazioni sportive dilettantistiche. Tuttavia la disposizione rappresenta un importante presidio nei confronti del fenomeno di emissione di fatture per operazioni inesistenti attestanti false sponsorizzazioni, che potrebbe trovare nuovo impulso dall'abrogazione della disposizione, divenendo più semplice la giustificazione di pagamenti ricevuti ed effettuati come indicati in contabilità e non riscontrabili sugli estratti conto bancari, volti a fornire la provvista utile a retrocedere agli *sponsor* tutto o parte dell'importo fatturato.

Sarebbe più opportuno compenetrare le due esigenze prevedendo (con una modifica da introdurre nell'articolo 25, comma 5, della legge n. 133/1999) che la decadenza dalle agevolazioni previste dalla legge n. 398/1991 intervenga solo in caso di irregolarità sistematiche e rilevanti.

In particolare si potrebbe modificare l'ultimo periodo del comma 5, che attualmente recita:

“L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.”

nel seguente modo:

“L'inosservanza della presente disposizione, nel caso in cui i pagamenti ricevuti o versamenti effettuati in maniera irregolare nel periodo di imposta eccedano il 10 per cento, rispettivamente, del totale dei pagamenti ricevuti di importo superiore a 1.000 euro o dei versamenti effettuati di importo superiore a 1.000 euro nel corso dello stesso periodo, e comunque quando la somma dei pagamenti irregolari ricevuti e dei versamenti irregolari effettuati superi nell'anno l'importo di 30.000 euro, comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni

tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche. L'inosservanza della presente disposizione comporta comunque l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.”

Articolo 25: Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento

La disposizione tende a disciplinare l'utilizzo in accertamento di perdite fiscali pregresse, introducendo un meccanismo simile a quello previsto per l'utilizzo delle perdite nella disponibilità della società consolidante in caso di opzione per il consolidato nazionale.

In particolare viene introdotto il comma *2-bis* nell'articolo 42 del d.P.R. n. 600/1973 e il comma *1-ter* nell'articolo 7 del d.lgs. n. 218/1997 e il comma *3-bis* nell'articolo *36-bis*, del d.P.R. n. 600/1973, per consentire, rispettivamente, la facoltà di richiedere l'utilizzazione di perdite pregresse in sede di accertamento, quella di richiederlo nel corso del procedimento con adesione, e la legittimazione alla rettifica da parte degli uffici delle perdite riportabili come indicate nell'ultima dichiarazione presentata (se rettificate o compensate in sede di accertamento).

La principale criticità rilevata è che la procedura prevede la facoltà per il contribuente di richiedere l'utilizzo delle perdite pregresse alla data di accertamento ancora non utilizzate, e non l'obbligo (che peraltro dovrebbe essere naturale, atteso che la facoltà per il contribuente di utilizzare in compensazione dei redditi le perdite pregresse, comporterebbe, ove non esercitata, l'impossibilità di riportare tali perdite ai periodi di imposta successivi) per l'Ufficio di tenere conto, in sede di emissione degli avvisi di accertamento, della presenza di perdite pregresse (almeno ove ancora disponibili alla data di accertamento) e di monitoraggio delle rettifiche effettuate, negli anni successivi.

Conseguentemente, anche in presenza di perdite disponibili (ad utilizzo limitato o illimitato), al contribuente verranno necessariamente notificati avvisi di accertamento con un recupero di imposta corrispondente al maggior reddito accertato, in realtà, in tutto o in parte mai realizzato (data la presenza di perdite pregresse) con irrogazione di sanzioni e computo di interessi che, in caso di inerzia del contribuente, verranno necessariamente iscritti a ruolo.

Ulteriore criticità emerge dal fatto che la modifica apportata all'articolo *36-bis* del d.P.R. n. 600/1973, prevede una rettifica operata dall'Ufficio anche in caso di richiesta di utilizzo delle perdite a seguito di notifica dell'avviso di accertamento, che potrebbe ugualmente venire impugnato. Non viene previsto alcun meccanismo di ripristino delle perdite nel caso in cui l'avviso di accertamento dovesse essere annullato in sede contenziosa o in esercizio del potere di autotutela.

Si ritiene opportuno prevedere l'obbligo, per l'ufficio, di tenere conto in sede di accertamento, oltre che delle perdite di periodo, anche delle perdite pregresse, laddove ancora disponibili al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, nonché di monitoraggio delle perdite rettificate. Al contribuente dovrebbe essere esclusivamente lasciata la possibilità di optare, anche mediante presentazione di comunicazione analoga a quella prevista dalla novella, esclusivamente per l'utilizzo di perdite ad utilizzabilità limitata o illimitata, ove disponibili, esattamente come sarebbe stato possibile laddove lo stesso avesse trasmesso una dichiarazione dei redditi fedele (intendendo per tale una dichiarazione che indicasse un reddito pari a quello accertato dall'ufficio).

CAPO IV – Decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie

Delle problematiche legate alla copertura finanziaria delle disposizioni si è già detto nel paragrafo relativo alle sanzioni per infedele dichiarazione.

Si riepiloga brevemente la problematica.

L'articolo 31 del decreto prevede che le novellate disposizioni si applichino dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017, individuando quindi un termine ultimo di applicazione delle norme e stabilendo la disapplicazione delle disposizioni normative in contrasto con le modifiche introdotte, in luogo della loro abrogazione.

In presenza di tale limitata vigenza temporale, l'articolo 32 prevede copertura finanziaria per il decreto, limitatamente agli esercizi 2016 e 2017 (40 milioni di euro per ciascuno dei due anni).

Tuttavia deve osservarsi come la vigenza del principio del *favor rei* e del principio di legalità nell'ambito delle sanzioni tributarie (*cf.* art. 3 commi 3 e 2 del d.lgs. n. 472/1997) fa sì che le norme sanzionatorie godano necessariamente di ultrattività, con la conseguenza che tutte le disposizioni introdotte comportanti riduzioni nella misura delle sanzioni rispetto a quella attualmente prevista, continueranno a dover essere applicate anche negli anni successivi al 2017 (a differenza delle norme che prevedono maggiorazioni "a termine").

Per tale ragione la copertura finanziaria del decreto potrebbe apparire inadeguata e non conforme alle disposizioni contenute nell'articolo 81, terzo comma, della Costituzione laddove non preveda una copertura finanziaria stabile anche per i periodi successivi al 31 dicembre 2017.

Si evidenzia, peraltro, che laddove si intendesse mantenere il termine di vigenza della nuova normativa al 31 dicembre 2017, per gli anni successivi e quanto meno fino al 2023 (tenendo conto dell'ordinaria decadenza del potere di accertamento in caso di dichiarazioni omesse relative al periodo di imposta 2017) sarebbe necessario prevedere una copertura superiore a quella prevista per gli esercizi 2016 e 2017, atteso che godranno di ultrattività solo le norme che riducono la misura delle sanzioni, trovando immediata disapplicazione quelle che prevedono inasprimenti.