Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CAMERA DEI DEPUTATI
COMMISSIONI RIUNITE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE)

Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario

(Atto del Governo n. 144)

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 27 marzo 2024

Indice

1. Considerazioni introduttive 2
2. Articolo 1, comma 1, lettere g-*quater*) e g-*quinquies*) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera a), dello schema di decreto in esame e articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera l), n. 2), dello schema di decreto in esame 2
3. Articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 3
4. Articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera i), n. 2), dello schema di decreto in esame 5
5. Articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera d), n. 2), dello schema di decreto in esame 6
6. Articolo 12, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera f), n. 7) dello schema di decreto in esame 7
7. Articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificati dall'articolo 3, comma 1, rispettivamente, lettera l), n. 2) e lettera n), dello schema di decreto in esame 7
8. Articolo 5 dello schema di decreto legislativo 8
9. Sanzioni in materia di indebiti rimborsi IVA a soggetti non residenti 8
10. Sanzioni in materia di monitoraggio fiscale 9

1. Considerazioni introduttive

Onorevoli Presidenti, Onorevoli Deputati,
il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili desidera innanzitutto rivolgere a codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte di modifica in merito allo "*Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 144).
Lo schema di decreto legislativo è stato emanato in attuazione dei princìpi e dei criteri direttivi di cui all'articolo 20 della legge di delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111).
In termini generali, il decreto attuativo risponde all'esigenza, fortemente sentita da tutti gli operatori e rilevata anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, di avviare il percorso di avvicinamento della nostra legislazione a quella degli altri Stati membri dell'Unione, che hanno livelli sanzionatori molto più contenuti rispetto ai nostri (almeno per le violazioni non caratterizzate da dolo o frodi).
La competitività del nostro Paese si gioca infatti non solo sulla misura e sull'efficienza dei regimi impositivi, ma anche sulla "solidità" e sull'"equilibrio" dei sistemi sanzionatori (amministrativo e penale) che accompagnano detti regimi.
Il principio ispiratore della riforma è quello della "proporzionalità", in quanto si prevedono trattamenti sanzionatori differenziati in base alla gravità delle violazioni, offrendo vie d'uscita nei casi di errori in buona fede o legati all'effettiva incertezza della norma.
Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel condividere pienamente la linea di fondo dell'intervento riformatore, non può, tuttavia, esimersi dall'evidenziare taluni aspetti di criticità dello schema di decreto legislativo in esame sui quali occorrerà intervenire per la migliore e più efficace realizzazione degli obiettivi della riforma.
Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite vorranno riservare alle proposte contenute nel presente documento, si confida in un loro recepimento nel parere che dovrà essere approvato.

2. Articolo 1, comma 1, lettere g-*quater*) e g-*quinquies*) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera a), dello schema di decreto in esame e articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera l), n. 2), dello schema di decreto in esame

L'articolo 20, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023, riguardo agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, ha delineato il seguente criterio direttivo: «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*».
Le disposizioni in oggetto hanno adottato definizioni di crediti di imposta "non spettanti" e "inesistenti", comuni al sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributari, che seppur chiaramene ispirate a una più chiara e coerente identificazione delle due fattispecie, sarebbe opportuno precisare meglio, al fine di evitare il perpetuarsi del contenzioso in materia.
Nello specifico, si prevede che per crediti "non spettanti" si intendono quelli, diversi dai crediti inesistenti:

- fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità;
- utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista.

Si considerano spettanti anche i crediti fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza e – ai soli fini dell'applicabilità della sanzione amministrativa in misura fissa di 250 euro – non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo e la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di commissione della medesima, ovvero in assenza di una dichiarazione, comunque entro un anno dalla sua commissione.

I crediti "inesistenti" sono invece quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi.

Al riguardo, sarebbe opportuno introdurre nella definizione di crediti "inesistenti" l'inciso secondo cui si intendono per tali quelli "*diversi dai crediti non spettanti*", espungendo quanto previsto, analogamente, per la definizione di credito "non spettante" in cui viene precisato che si considerano tali i crediti diversi da quelli inesistenti.

Ciò al fine di evitare il rischio che la più generica definizione di credito inesistente, fondata sulla mancanza dei presupposti costitutivi, possa comportare il sostanziale "svuotamento" della fattispecie di credito non spettante, attraverso un'interpretazione estensiva della richiamata mancanza dei presupposti costitutivi.

Si pensi, ad esempio, al credito per spese di ricerca e sviluppo per il quale manchi il requisito della novità ovvero al credito di imposta sui nuovi investimenti nel caso in cui il bene agevolato non entri in funzione entro un determinato periodo.

Tali crediti potrebbero essere ricondotti tra quelli non spettanti laddove si considerino "*fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità*" ma, se ritenuti mancanti dei presupposti costitutivi, finirebbero per essere qualificati come crediti inesistenti.

Per scongiurare dunque il replicarsi di un rinnovato contrasto interpretativo in materia, oltre a escludere esplicitamente dalla nozione di credito inesistente le fattispecie riconducibili alla nozione di credito non spettante (eliminando, a questi ultimi fini, la condizione della diversità dai crediti inesistenti), occorre precisare meglio la linea di confine tra il "*difetto di specifici elementi o particolari qualità*" (che integra un credito non spettante, laddove fondato su fatti reali) e la mancanza dei presupposti costitutivi (da cui deriva invece un credito inesistente).

3. Articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

L'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 disciplina il trattamento sanzionatorio applicabile alle violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Con le modifiche al comma 1 del citato articolo 1 si riduce la sanzione nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive lasciando tuttavia immutato il riferimento all'ammontare delle "*imposte dovute*" per il calcolo della sanzione nella nuova misura del centoventi per cento.

Potendo verificarsi il caso in cui il contribuente, pur avendo omesso la dichiarazione, abbia provveduto a versare regolarmente, in tutto o in parte, le "imposte dovute", sarebbe maggiormente conforme al principio di

proporzionalità parametrare la sanzione del centoventi per cento all'ammontare delle sole imposte dovute che non siano state versate entro i novanta giorni dal termine entro cui la dichiarazione omessa avrebbe dovuto essere presentata.
Analoga modifica dovrebbe essere operata nel nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 1 in oggetto ai sensi del quale se la dichiarazione omessa è presentata oltre i novanta giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle "*imposte dovute*" la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del medesimo decreto legislativo n. 471 del 1997 (pari al 25 per cento) aumentata al triplo.

Ai sensi del comma 4 del citato articolo 1, la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di euro 150, prevista per il caso di dichiarazione infedele è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.
Al riguardo, la norma dovrebbe essere modificata per chiarire che la riduzione della sanzione ivi prevista è applicabile anche nel caso in cui sia il contribuente a ravvedersi mediante le disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.
In tal modo, si supererebbe l'orientamento espresso dall'Agenzia delle secondo cui, ai fini della riduzione della sanzione prevista dal sopra richiamato comma 4, è necessario che vi siano violazioni ripetute per più periodi di imposta e che l'Amministrazione finanziaria abbia verificato, almeno nel primo dei periodi di imposta oggetto di potenziale rettifica, il mancato superamento delle soglie previste dal medesimo comma 4.

Con riferimento alla prevista inapplicabilità della sanzione per infedele dichiarazione nei casi di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni infragruppo transnazionali di cui all'articolo 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), andrebbe eliminata la previsione contenuta nell'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 1 in oggetto, secondo cui il contribuente che detiene la documentazione prevista per fruire dell'inapplicabilità delle sanzioni (c.d. *penalty protection*) deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria, rendendosi altrimenti applicabile la sanzione proporzionale del 70 per cento.
Al fine di garantire la *penalty protection*, appare, infatti, sufficiente che il contribuente – come previsto nel periodo precedente del medesimo comma 6 – proceda alla consegna della documentazione durante la fase di controllo. L'eliminazione dell'ultimo periodo del comma 6 in esame potrebbe essere, peraltro, una logica conseguenza della "riduzione" del termine ordinario di presentazione delle dichiarazioni prevista dal decreto legislativo n. 1 del 2024 (a regime, 30 settembre dell'anno successivo a quello del periodo d'imposta di riferimento).
Si deve tenere in considerazione, infatti, la complessità operativa correlata alla predisposizione della documentazione in esame.

4. Articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera i), n. 2), dello schema di decreto in esame

L'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 disciplina il trattamento sanzionatorio accessorio applicabile in materia di imposte dirette e IVA.

Costituiscono sanzioni amministrative accessorie, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera o), dello schema di decreto in esame):

a) l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione;
d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

Il comma 2 del citato articolo 21 dispone che le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e alla misura della sanzione principale.

Ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera i), n. 1), dello schema di decreto in esame) "1. *Quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore a euro 50.000, si applica, secondo i casi, una delle sanzioni accessorie previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da tre a sei mesi* (n.d.r.: da uno a tre mesi, nel testo attualmente vigente).

La durata delle sanzioni accessorie può essere elevata fino a dodici mesi (n.d.r.: sei mesi, nel testo attualmente vigente)*, se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000.*".

Con il decreto in esame, oltre a incrementare la durata di applicazione delle sanzioni accessorie, viene altresì eliminata l'ulteriore condizione per tale applicazione costituita, nel caso del primo periodo del comma 1 del citato articolo 12, dal fatto che "*la sanzione edittale prevista per la più grave delle violazioni accertate non* [sia] *inferiore nel minimo a euro 40.000 e nel massimo a euro 80.000*", e, nel caso del secondo periodo del citato comma 1, dal fatto che "*la sanzione edittale prevista per la più grave violazione non* [sia] *inferiore nel minimo a euro 80.000*»

Con le modifiche in oggetto, si introducono nell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 i seguenti commi:

«1-*bis*. *Quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale, di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 21 febbraio 2024, n. 13, non accolta dal contribuente, le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui al comma 1 sono ridotte alla metà. La medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano.*

1-*ter*. *La disposizione di cui al comma 1-bis si applica anche nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dei soggetti che decadono dal regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.*».

Le norme di nuova introduzione prevedono quindi specifiche fattispecie di applicazione delle sanzioni accessorie per i contribuenti rientranti nell'ambito soggettivo del concordato preventivo biennale di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 21 febbraio 2024, n. 13 ovvero del regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nonché nei confronti dei contribuenti recidivi.
Per i soggetti interessati dal concordato, ciò può verificarsi, in particolare, allorquando non sia stata "*accolta*" la proposta formulata dall'Agenzia delle entrate e sia irrogata un sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta stessa, ovvero l'irrogazione di quest'ultima sanzione sia effettuata nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che disciplinano il concordato.
In tali circostanze, si prevede la riduzione alla metà delle soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie, che dunque possono scattare, per un periodo da tre a sei mesi, in presenza di una sanzione amministrativa superiore a 25.000 euro e, per una durata fino a dodici mesi, se la sanzione irrogata è superiore a 50.000 euro.
Considerato che tra le sanzioni accessorie vi è anche la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa, non si comprende l'introduzione di una misura che appare oltremodo penalizzante nei confronti dei contribuenti che non accettano la proposta di concordato preventivo biennale ovvero decadono da detto istituto (o dal regime dell'adempimento collaborativo).
Soprattutto nel caso di non accettazione della proposta, detta previsione rischia di tramutarsi in una indebita pressione all'accettazione della proposta medesima, in un contesto in cui, tenuto conto della volontarietà dell'adesione, il contribuente dovrebbe essere invece lasciato libero nella sua decisione.
Peraltro, il decreto legislativo n. 13 del 2024, istitutivo del concordato preventivo biennale, già contempla una disposizione dalla comune *ratio* ispiratrice che prevede l'intensificazione dell'attività di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate e del Corpo della Guardia di finanza nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato o ne decadono.
Analogamente, nel caso di decadenza dall'istituto, la previsione della cessazione degli effetti del concordato per entrambi i suoi periodi d'imposta, con la perdita dei benefici premiali connessi all'adesione e il recupero a tassazione del reddito effettivo, appaiono già sufficienti per regolare la fattispecie.
Pertanto, si ritiene necessario eliminare i nuovi commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, introdotti dall'articolo 2, comma 1, lettera i), n. 2), dello schema di decreto in esame.

5. Articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera d), n. 2), dello schema di decreto in esame

Con le modifiche al comma 3 dell'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 viene modificata la disciplina sanzionatoria nel caso di reiterazione delle violazioni della stessa indole.
In particolare:

- nel caso di reiterazione di violazioni, la misura dell'inasprimento della sanzione è incrementata dalla vigente misura della metà al limite del doppio;
- tale incremento, in luogo di richiedere la commissione di violazioni della stessa indole nei tre anni precedenti, si applica ove il contribuente sia incorso in altra violazione della stessa indole nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto;

- la relativa disciplina si applica ove le violazioni commesse successivamente non siano state definite con ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997) o con adesione ai verbali di constatazione (articolo 5-*quater* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), eliminando il riferimento anche alla definizione delle sanzioni (ai sensi degli articoli 16 e 17 del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997) ovvero in dipendenza di accertamento con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale.

Nell'ottica di favorire l'utilizzo da parte del contribuente di questi ultimi istituti di deflazione del contenzioso, sarebbe opportuno mantenere il riferimento agli stessi tra le ipotesi di definizione delle violazioni che permettono la disapplicazione dell'inasprimento sanzionatorio, previsto dal comma 3 in esame, in caso di reiterazione delle violazioni della stessa indole.

6. Articolo 12, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera f), n. 7) dello schema di decreto in esame

La lettera f) dell'articolo 3, comma 1, dello schema di decreto in esame apporta modifiche all'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in materia di concorso di violazioni e continuazione.

In particolare, viene modificato il comma 1 dell'articolo 12 per chiarire che la pena applicabile al concorso materiale di violazioni (chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione) è estesa alla commissione di violazioni anche sostanziali (si pensi, ad esempio, alla mancata emissione di più fatture), con la sola esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.

Si modifica altresì il comma 2, al fine di chiarire che la continuazione (chi, anche in tempi diversi, commette "in progressione" più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo) si verifica, ferme restando le altre condizioni, anche qualora la commissione di più violazioni avvenga "*con la medesima risoluzione*" nonché al fine di escludere, in ogni caso, le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.

Analogamente, si novella il primo periodo del comma 8, al fine di prevedere che, nel caso di ravvedimento operoso (così come già disposto per i casi di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale) le disposizioni sulla determinazione della sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta, "*in caso di progressione o di medesima risoluzione*".

Quest'ultimo riferimento letterale sembra quindi ammettere l'applicazione del cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso nella sola ipotesi di continuazione di cui al comma 2 dell'articolo 12 in commento e non anche nelle ipotesi di concorso materiale di cui al precedente comma 1.

Non essendovi ragioni per un diverso trattamento delle due fattispecie e al fine di evitare dubbi interpretativi al riguardo, si ritiene pertanto opportuno precisare nel novellato comma 8 dell'articolo 12 in esame che il cumulo giuridico, con le modalità ivi indicate, si rende applicabile in sede di ravvedimento operoso anche ai casi di concorso di cui al precedente comma 1 del medesimo articolo 12.

7. Articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificati dall'articolo 3, comma 1, rispettivamente, lettera l), n. 2) e lettera n), dello schema di decreto in esame

Con il decreto legislativo in esame, pur intervenendo sull'istituto della definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata, non viene disciplinata la possibilità che la

definizione possa avvenire con modalità di pagamento in forma rateale analogamente a quanto previsto per tutti gli altri istituti deflativi del contenzioso, quali, ad esempio, l'accertamento con adesione ovvero l'acquiescenza all'atto impositivo.
Di fatto, si tratta di una assoluta anomalia del sistema, da sempre esistente, e che sarebbe opportuno rimuovere.
Da un punto di vista della tecnica normativa, ai fini della disciplina della modalità di pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata delle sanzioni, sarebbe sufficiente richiamare negli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le disposizioni contenute nell'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in materia di accertamento con adesione ("*Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata*").

8. Articolo 5 dello schema di decreto legislativo

L'articolo in oggetto disciplina la decorrenza dell'efficacia delle nuove disposizioni stabilendo l'irretroattività delle norme più favorevoli per il contribuente introdotte in ambito amministrativo.
In particolare, viene previsto che le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 dello schema di decreto si applicano alle violazioni commesse a partire dal 30 aprile 2024.
Il principio del *favor rei* resta pertanto applicabile unicamente per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale.
Pur nella consapevolezza che il principio della retroattività della *lex mitior* ha copertura costituzionale soltanto per le sanzioni di quest'ultima natura e pone altresì problemi di riequilibrio del bilancio pubblico, sarebbe auspicabile un ripensamento sul punto da parte del legislatore delegato, quanto meno con riferimento alle nuove regole sul cumulo giuridico e sul ravvedimento operoso, come previsto nella prima stesura dello schema di decreto in oggetto.
L'attuale misura delle sanzioni risulta infatti eccessivamente gravosa e, nella maggior parte dei casi, in contrasto con il principio di proporzionalità, per cui sarebbe opportuno che le norme introdotte dallo schema di decreto in esame siano applicabili retroattivamente, se più favorevoli per il contribuente.

9. Sanzioni in materia di indebiti rimborsi IVA a soggetti non residenti

Il regime sanzionatorio relativo agli indebiti rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti di soggetti non residenti non viene modificato dal decreto legislativo in esame.
Per i soggetti non residenti stabiliti in altri Stati membri dell'Ue che conseguono un rimborso non dovuto la vigente disciplina prevede, all'articolo 38-*bis*.2, comma 11, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'applicazione della sanzione dal cento al duecento per cento della somma indebitamente rimborsata.
Per i soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla UE, l'articolo 38-*ter*, comma 4, del citato d.P.R. prevede invece l'applicazione della sanzione dal duecento al quattrocento per cento della somma indebitamente rimborsata.
In ossequio al principio di proporzionalità cui è informata la revisione del sistema sanzionatorio attuata dal decreto legislativo in esame, nonché in applicazione del principio di parità di trattamento che, almeno in

ambito Ue, deve essere rispettato, le predette sanzioni dovrebbero essere uniformate a quelle previste per l'analoga fattispecie dell'indebito rimborso a soggetti residenti o, quanto meno, mitigate, poiché eccessivamente gravose.

10.Sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

Il decreto legislativo in oggetto non interviene sulle disposizioni sanzionatorie in materia di monitoraggio fiscale contenute nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. In questo caso, oltre all'eventuale riduzione della misura delle sanzioni in ottemperanza ai criteri di delega, potrebbe ipotizzarsi un intervento normativo volto a circoscrivere l'applicazione delle sanzioni in misura percentuale soltanto nel caso di omissione della indicazione dell'investimento estero o dell'attività estera nel quadro RW della dichiarazione annuale, ma non nel caso in cui gli stessi risultino indicati, per tipologia, ancorché in modo non corretto.

Confidando dunque in un intervento su tali questioni nel senso più sopra auspicato e ringraziando anticipatamente per l'attenzione e la disponibilità, si porgono deferenti saluti.