

**Edizione di martedì 3 novembre 2015**

## **CONTENZIOSO**

[Conseguenze della mancata impugnazione del diniego di rimborso](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **AGEVOLAZIONI**

[Le novità dal 2016 per il regime forfetario](#)

di **Luca Mambrin**

## **IVA**

[La detrazione IVA per l'attività di formazione con contributi pubblici](#)

di **Marco Peirolo**

## **DICHIARAZIONI**

[Le responsabilità dei Caf e professionisti legate al 730](#)

di **Monica Greco**

## **PENALE TRIBUTARIO**

[Come ti valuto...](#)

di **Massimiliano Tasini**

## CONTENZIOSO

---

### **Conseguenze della mancata impugnazione del diniego di rimborso**

di **Luigi Ferrajoli**

In caso di presentazione di **istanza di rimborso** nei cui confronti l'Amministrazione abbia espressamente pronunciato un provvedimento di diniego alla restituzione del tributo, la mancata impugnazione nei sessanta giorni previsti dalla legge, **determina la cristallizzazione del rapporto tra Erario e contribuente**.

In tal senso si è pronunciata la **Corte di Cassazione** con la **sent. n. 26087/2014**, in cui ha emanato il seguente principio di diritto: *"In materia di contenzioso tributario, la mancata, tempestiva, impugnazione del diniego dell'istanza di rimborso di imposta determina l'intangibilità del relativo rapporto, posto che in campo tributario il diritto soggettivo del contribuente al rimborso è fronteggiato non da un potere discrezionale ma dall'obbligo dell'Amministrazione tributaria, ex art. 53 Cost., di ristabilire la giusta imposizione nel rispetto della capacità contributiva, sicché la riproposizione della medesima istanza, ormai rivolta contro un provvedimento ormai definitivo, corrisponde ad una richiesta di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, il quale presuppone l'esistenza di un interesse di rilevanza generale alla rimozione"*.

Ai sensi dell'art.19, co.1, lett. g), del D.Lgs. n.546/92 al contribuente è concessa la possibilità di proporre ricorso avverso il rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. La norma fa riferimento a **due diverse tipologie di diniego**: quello **espresso** (in caso di notifica del provvedimento) e quello **tacito** (c.d. silenzio-rifiuto) che si realizza in caso di mancata risposta da parte del Fisco e comunque dopo il decorso di 90 giorni dalla domanda di rimborso.

Per entrambe le ipotesi, ai sensi dell'art.21, D.Lgs. n.546/92, è prevista la **possibilità d'impugnazione** entro 30 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato in caso di rifiuto espresso, ovvero dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e **fino a quando il diritto non sia prescritto**.

Nella pronuncia che ci occupa la Suprema Corte si è occupata di analizzare le **conseguenze della mancata impugnazione del rifiuto** per il parziale rimborso dell'Irpef ritenuta in acconto dal suo datore di lavoro sull'incentivo all'esodo versatogli nell'anno 2003.

Il contribuente aveva formulato una **prima istanza di rimborso** che però veniva espressamente rigettata dall'Ufficio. Dopo un paio di anni, a fronte del primo diniego veniva riformulata una **nuova istanza di rimborso**, analoga alla prima per causa ed oggetto, ma sorretta da nuove considerazioni di diritto che, nel particolare, riguardavano una decisione del giudice Comunitario in tema di non discriminazione emessa successivamente alla prima istanza.

Il contribuente decideva quindi proporre **ricorso avverso il diniego** alla restituzione incassato successivamente alla presentazione della seconda istanza di rimborso.

Sul tema gli Ermellini si sono pronunciati statuendo che la mancata tempestiva impugnazione di un primo diniego determina irrimediabilmente **l'intangibilità del rapporto tra contribuente e Fisco**, anche nell'ipotesi di una nuova domanda di rimborso seguita da provvedimento espresso, ovvero da un eventuale diniego tacito.

Secondo i Giudici di legittimità, difatti, se il provvedimento di diniego **non è tempestivamente impugnato** il relativo rapporto si esaurisce.

Quanto invece alle **diverse motivazioni giuridiche** poste a fondamento della seconda istanza, la motivazione formulata dalla Cassazione sulla loro irrilevanza appare incensurabile.

Nel richiamare la sent. **Cass. sez. Un. n. 13676/14**, i Giudici rilevano che per un verso **le pronunce della Corte di Giustizia** *“evidenziano retroattivamente, giustappunto, il carattere discriminatorio della norma che il contribuente aveva lamentato sin dalla prima istanza –come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale- **incontra il limite dei rapporti esauriti.**”*

Da ciò ne deriva che, anche se è stato rispettato da parte del contribuente il termine entro cui impugnare, previsto ex art.21 D.Lgs. n.546/92, in riferimento al secondo provvedimento di diniego, va ad ogni modo rilevato che il rigetto della seconda istanza di rimborso era correttamente **fondato sulla definitività del rapporto conseguente alla mancata impugnazione del primo diniego.**

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Le novità dal 2016 per il regime forfetario***

di **Luca Mambrin**

La **bozza della Legge di Stabilità 2016** ha in previsione importanti **modifiche al regime forfetario**, che dal 2016 diventerà **l'unico regime fiscale agevolato** per imprenditori e professionisti in possesso dei requisiti previsti, modifiche che hanno dato risposta alle numerose critiche e richieste, poiché, a causa delle stringenti condizioni, l'accesso a tale regime era consentito a ben pochi contribuenti.

La Legge di Stabilità 2015, Legge n. 190/2014, aveva infatti introdotto **il nuovo regime forfetario**, operativo dal **1 gennaio 2015**, che andava a sostituire i precedenti regimi agevolati (regime fiscale agevolato di cui all'art. 13 della Legge 388/2000, regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 del D.L. n. 98/2011 e regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011) con la **"clausola di salvaguardia" per i contribuenti "minimi"**, ovverosia quei soggetti che nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalevano del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 98/2011 che potevano continuare ad avvalersene per il periodo che residuava al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Successivamente l'art 10, comma 12-undecies, del D.L. n. 192/2014 (**Decreto "Milleproroghe"**) convertito dalla Legge n. 11/2015 aveva introdotto, tra le altre, un'importantissima disposizione che derogava a quanto disposto dall'art. 1, comma 85, della Legge di Stabilità 2015: **l'abrogato regime dei minimi è stato infatti prorogato fino al 31/12/2015**. Pertanto alla luce di tali disposizioni normative, fino alla fine di quest'anno, chi intende iniziare una nuova attività può ancora decidere se applicare:

- il regime dei minimi;
- il regime forfetario.

In tale contesto normativo la bozza di Legge di Stabilità per l'anno 2016 contiene alcune modifiche tali da rendere **il regime forfetario fruibile ad una platea più ampia di contribuenti**, modifiche introdotte come detto anche in risposta delle molteplici richieste provenienti in particolar modo da alcune categorie di contribuenti (quali ad esempio i professionisti), particolarmente penalizzate dai requisiti piuttosto stringenti per l'accesso al nuovo regime fiscale agevolato.

In particolare:

- viene prevista **l'abrogazione** della lettera d) del comma 54 dell'art. 1 della Legge n.

190/2014 che prevedeva, tra i requisiti per accedere al regime, **la prevalenza** dei redditi conseguiti nell'attività d'impresa, dell'arte o della professione rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del Tuir; la verifica della suddetta prevalenza non era comunque rilevante se il rapporto di lavoro fosse cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccedeva l'importo di 20.000 euro;

- a fronte dell'abrogazione di cui al punto precedente viene previsto l'inserimento, al comma 57 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, che disciplina **le cause ostative di accesso al regime forfetario**, della lettera d-bis) che **preclude l'accesso al regime ai soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente ed assimilato** di cui rispettivamente agli art. 49 e 50 del Tuir **eccedenti l'importo di euro 30.000**; la verifica di tale soglia diventa però irrilevante nel caso in cui il rapporto di lavoro sia cessato;
- si prevede poi l'introduzione di una **modifica all'agevolazione prevista per le start up**, ovvero i soggetti che iniziano una nuova attività: viene sostituita la previsione contenuta nel comma 65 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, ovvero la possibilità per i primi tre anni di attività di applicare l'imposta sostitutiva del 15% su un reddito imponibile ridotto di un terzo, con la possibilità **nell'anno di avvio della nuova attività e nei quattro anni successivi di godere di un'aliquota ridotta al 5%**. Di fatto l'abrogato regime dei minimi viene fatto confluire all'interno del nuovo regime forfetario, diventando così il regime applicabile per i soggetti che iniziano una nuova attività;
- ulteriori novità sono previste anche per quanto riguarda **le agevolazioni contributive**: viene sostituito il comma 77 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, che prevedeva per i soggetti esercenti attività d'impresa ed iscritti alla gestione IVS artigiani/commercianti presso l'Inps la possibilità di non applicare il minimale contributivo ai fini del versamento dei contributi, i quali potevano essere versati unicamente sul reddito dichiarato: **in luogo dell'esonero dal minimale viene invece prevista una riduzione del 35% dei contributi INPS complessivamente dovuti**;
- infine, **la proposta sicuramente di maggior rilievo** sta nella **modifica e conseguente sostituzione dell'allegato 4 annesso alla Legge n. 190/2014, ovvero l'innalzamento del limite dei ricavi e dei compensi che consentono l'accesso al regime forfetario**. Possono infatti aver accesso al regime forfetario i contribuenti, persone fisiche, esercenti un'attività d'impresa, un'arte o una professione che percepiscono ricavi o compensi (eventualmente ragguagliati ad anno) **non superiori a specifici limiti diversi seconda del codice ATECO 2007 che contraddistingue l'attività esercitata**: nella bozza della Legge di Stabilità 2016 viene previsto **l'aumento di 10.000 euro per tutte le attività** tranne che per **le categorie professionali per le quali l'aumento sarà di 15.000 euro**. Quindi, ad esempio, proprio in riferimento alle attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, aventi ad oggetto servizi finanziari ed assicurativi, per le quali la soglia inizialmente prevista per l'accesso era pari ad euro 15.000, dal 2016, se la previsione sarà confermata, sarà possibile accedere/permanere nel regime forfetario per coloro che, nel rispetto degli altri requisiti, **hanno conseguito o prevedono di conseguire un volume di ricavi o compensi pari a 30.000 euro**.



## IVA

---

### ***La detrazione IVA per l'attività di formazione con contributi pubblici***

di **Marco Peirolo**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19429 del 30 settembre 2015, ha stabilito che la detraibilità dell'IVA, da parte degli enti di formazione, dipende dal **regime impositivo dell'attività svolta** e non dalla natura, corrispettiva o contributiva, del finanziamento pubblico percepito per tale attività. Si tratta di una conclusione in linea con la posizione dell'Amministrazione finanziaria, da ultimo ribadita in sede di risposta all'interrogazione parlamentare n. 0-06067 del 30 luglio 2015.

La detrazione, secondo i principi generali codificati dall'art. 19, commi 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972, è ricollegata all'**impiego dei beni e servizi acquistati/importati**, a monte, per realizzare, a valle, operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini dell'esercizio della detrazione, non essendo ammessa, di contro, quando le operazioni attive sono esenti o non soggette ad imposta.

Conseguentemente, l'imponibilità o meno del finanziamento erogato dall'ente pubblico (nella specie, a valere sul Fondo sociale europeo) è del tutto irrilevante ai fini della detraibilità dell'imposta assolta dall'ente di formazione, costituendo un "**mero antefatto**" dell'acquisto, da parte dell'ente, dei beni/servizi utilizzati nell'ambito dell'attività propria.

Secondo i giudici di legittimità, per gli enti di formazione, la **natura – corrispettiva o contributiva – del finanziamento pubblico** è definita, *ex lege*, dall'art. 14, comma 10, della L. n. 537/1993, secondo cui "(i) *versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

La norma citata è intervenuta per risolvere la questione se il cd. "finanziamento di scopo", erogato in funzione dello svolgimento di corsi di formazione professionale, dovesse o meno essere assoggettato ad IVA. Il legislatore, infatti, ha inteso dirimere i dubbi, frequenti nella pratica, riguardanti l'esatta qualificazione del rapporto obbligatorio tra l'ente finanziatore e il soggetto destinatario della sovvenzione in relazione alle diverse ipotesi in cui l'erogazione può assumere, alternativamente, **carattere corrispettivo o contributivo**.

Nel primo caso (carattere corrispettivo), il finanziamento rappresenta la controprestazione dell'obbligazione assunta dal soggetto beneficiario avente ad oggetto l'esecuzione della

prestazione formativa, con conseguente **obbligo di fatturazione con addebito dell'IVA**. Nel secondo caso (carattere contributivo), invece, il finanziamento assume funzione di mera incentivazione dell'attività formativa, da qualificarsi, agli effetti dell'IVA, come una **“cessione di denaro” esclusa dal campo di applicazione dell'imposta** ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

In buona sostanza, il legislatore, con la norma in questione, ha introdotto una **presunzione legale assoluta**, avendo definitivamente optato per la qualificazione della natura di “corrispettivo” del finanziamento pubblico finalizzato allo svolgimento di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale.

Dal richiamato art. 14, comma 10, della L. n. 537/1993 si desume, pertanto, che lo svolgimento dei corsi di formazione da parte dei soggetti qualificati, indicati nell'art. 10, comma 1, n. 20), del D.P.R. n. 633/1972 (**scuole od istituti riconosciuti dalla Pubblica amministrazione e ONLUS**), costituisce un'**operazione esente da IVA** anche se resa in dipendenza del finanziamento pubblico ricevuto, pur se quest'ultimo ha natura corrispettiva della prestazione di formazione.

Come anticipato, resta tuttavia inteso che la questione della natura corrispettiva o contributiva del finanziamento pubblico è del tutto irrilevante ai fini dell'individuazione del regime di detraibilità dell'imposta assolta, a monte, dall'ente di formazione. Dato che, a tal fine, rileva il **trattamento IVA delle operazioni attive**, il cui corrispettivo è determinato anche in funzione del costo dei beni/servizi acquistati, la Suprema Corte ha correttamente concluso che la detrazione non compete se, a valle, l'ente di formazione pone in essere operazioni esenti.

Tale situazione, per effetto del “combinato disposto” degli artt. 10, comma 1, n. 20), e 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ricorre quando i corsi di formazione professionale sono svolti da scuole od istituti riconosciuti o da ONLUS, fatta salva l'eventuale disciplina della detrazione con il **sistema del pro rata**, qualora i beni/servizi acquistati a monte si riferiscano, allo stesso tempo, all'esercizio di attività imponibili ed esenti; in questa ipotesi, la detrazione è ammessa in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili, applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.



## DICHIARAZIONI

---

### ***Le responsabilità dei Caf e professionisti legate al 730***

di **Monica Greco**

La dichiarazione “**precompilata**” ha modificato lo scenario del Fisco italiano e soprattutto le responsabilità dei soggetti coinvolti: dipendenti e pensionati da una parte, Caf e professionisti dall'altra.

Tanto che dal **Decreto Legislativo n.175/2014** – istitutivo appunto del modello dichiarativo 730 precompilato – ad oggi molte sono le questioni e i dubbi interpretativi che hanno richiesto l'intervento dell'Agenzia delle entrate per far luce a dettagli per nulla trascurabili.

L'ultimo provvedimento è la **circolare 34/E** del 22 ottobre 2015 che fornisce precisazioni in merito a visto di conformità e sanzioni per le presentazioni tardive.

Ma andiamo con ordine.

La circolare ha esteso i disposti normativi, previsti dalle disposizioni per l'accertamento e la riscossione dei crediti di modesta entità, anche alle violazioni relative al rilascio del **visto di conformità**.

È ben noto, ormai da qualche anno, il limite di 30 euro quale spartiacque per le attività di recupero poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. Confine stabilito dall'**articolo 3, comma 10, del Decreto Legge n. 16 del 2012**, convertito con modificazioni dalla **Legge 44 del 2012**, al di sotto del quale dal 1° luglio 2012 non si procede ad alcuna attività di accertamento, iscrizione a ruolo e riscossione.

La **circolare 34/E** chiarisce che sotto il limite di 30 euro anche l'apposizione da parte del Caf del visto di conformità su una dichiarazione infedele è indenne da ogni attività di recupero, qualunque sia il periodo d'imposta in “esame”.

Ma chi paga le sanzioni? Sappiamo che le responsabilità del contribuente verso il Fisco sono cambiate non appena è stato introdotto il 730 precompilato, tanto che in molte circostanze è chi presta assistenza fiscale a prendere il posto dell'assistito.

Già nella precedente **Circolare n.11/E del 23 marzo 2015**, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che il Caf o il professionista, che presenta entro i termini la dichiarazione dell'assistito e successivamente, entro il 10 novembre, provvede a correggerla inviando un 730 rettificativo, ha la responsabilità del pagamento della sanzione.

In tale caso, infatti, il “sostituto” deve provvedere al pagamento della sanzione che sarebbe stata chiesta al contribuente. Il pagamento può avvenire anche in misura ridotta a un ottavo, in ossequio all’istituto del ravvedimento operoso di cui al **D.Lgs. 472/1997** – se il versamento è effettuato entro il 10 novembre.

La recente **Circolare n.34** ha precisato altresì che se il modello 730 è presentato oltre la scadenza naturale – del 7 luglio, salvo eventuali proroghe – e poi successivamente è rettificato entro il termine del 10 novembre, il Caf o il professionista oltre alla sanzione per tardiva presentazione deve corrispondere quella per “visto infedele”.

Infine, quale **termine di presentazione** del 730/2015 deve considerarsi quello prorogato dal **DPCM del 26 giugno 2015**, del quale hanno potuto beneficiare i CAF-dipendenti e i professionisti abilitati per espletare il loro compito.

Infatti, la **Circolare n.34** ha chiarito che il *dies a quo* per la regolarizzazione della violazione di tardiva presentazione decorre non dal 7 luglio, ma dal termine prorogato ossia **dal 23 luglio 2015**.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Come ti valuto...***

di **Massimiliano Tasini**

L'**articolo 2621 codice civile**, titolato "*False comunicazioni sociali*", nella versione vigente dal 12 gennaio 2006 al 14 giugno 2015 (data di entrata in vigore della Legge 69/2009), stabiliva che, salvo quanto previsto dall'articolo 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, **con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto**, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, espongono **fatti materiali non rispondenti al vero**, ancorché oggetto di valutazioni, ovvero **omettono informazioni** la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in **modo idoneo ad indurre in errore i destinatari** sulla predetta situazione, sono puniti con l'**arresto fino a due anni** (primo comma). Stabiliva altresì che in ogni caso il fatto non è punibile se **conseguenza di valutazioni estimative** che, singolarmente considerate, **differiscono in misura non superiore al 10 per cento** da quella corretta (quarto comma).

Quindi, di regola le **valutazioni estimative** erronee rilevavano ai fini penali, salva la clausola del 10 per cento.

In base al nuovo articolo 2621, fuori dai casi previsti dall'articolo 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, **al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto**, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, **consapevolmente** espongono **fatti materiali** rilevanti non rispondenti al vero, ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, **in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore**, sono puniti con la pena della **reclusione da uno a cinque anni**.

Risulta evidente l'eliminazione del riferimento all'**omissione di "informazioni"**, sostituito da quello di "fatti materiali rilevanti", così come anche la scomparsa di ogni riferimento alle valutazioni.

La **Corte di Cassazione**, Sezione V sentenza n. **44702/2005**, all'indomani dell'entrata in vigore della legge 69/2009, ha rilevato come "*l'espressione "fatti materiali" porta solo ad escludere dal perimetro della punibilità le opinioni, le previsioni o le congetture prospettate come tali, cioè quali apprezzamenti di carattere squisitamente soggettivo... Erroneamente la sentenza impugnata ha*

*ritenuto che con l'inciso "ancorché oggetto di valutazioni" si sia voluto **escludere la rilevanza penale delle false valutazioni***".

Ci sembra chiaro.

Andiamo nel mondo del diritto penale tributario. Il vecchio articolo 7 D.Lgs. 74/2000 conteneva due passaggi relativi alle valutazioni: nel primo comma si precisava che non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4, tra l'altro, le **rilevazioni** e le **valutazioni** estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati **nel bilancio**; nel secondo comma si precisava poi che, in ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le **valutazioni estimative** che, singolarmente considerate, **differiscono** in misura inferiore al **dieci per cento** da quelle corrette.

Il nuovo articolo 4 D.Lgs. 74/2000, quale novellato dalla recentissima riforma del sistema sanzionatorio, stabilisce che al comma 1-*bis*, ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della **non corretta classificazione** della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati **nel bilancio** ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Ed al comma 1-*ter* che, fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, non danno luogo a fatti punibili le **valutazioni** che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al **10 per cento** da quelle corrette.

Anche questo ci sembra abbastanza chiaro. Così come ci sembra abbastanza chiaro l'effetto "sinergico" di queste previsioni.

Lo scenario, voluto o meno, su questo non vorremmo dire nulla, che si apre sembra sintetizzabile con l'espressione "**Patricia**", e ciò anche in relazione alle fattispecie pregresse. Certo, con riferimento alla questione penal-tributaria potrà sempre obiettarsi che all'ampliamento dell'ombrello "depenalizzante" corrisponde, a parziale bilanciamento, l'omissione di ogni riferimento all'articolo 3 D.Lgs. 74/2000, cioè alla fattispecie "di confine" tra chi usa fatture false (articolo 2) e chi è "solo infedele" (articolo 4), certamente con effetti diversi sul passato (giusta la previsione dell'articolo 2) e per il futuro, tenuto conto del nuovo e più "ambizioso" compito riservato dal legislatore all'articolo 3 citato.

Facendo un bilancio, può ben dirsi che... saranno **bilanci difficili**.