

26 06 2015

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO CONCERNENTE LA REVISIONE DEL
SISTEMA SANZIONATORIO**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 8, comma 1, che delega il Governo a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

SULLA PROPOSTA del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo:



TITOLO I

Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

Articolo 1

(Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74)

1. All'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) alla lettera b), dopo le parole: "valore aggiunto", sono aggiunte le seguenti: "e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;

b) alla lettera f), dopo le parole: "scadenza nel relativo termine;" sono aggiunte le seguenti: "non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili";

c) dopo la lettera g) sono aggiunte le seguenti: "h) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; i) per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Articolo 2

(Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

1. All'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la parola: "annuali" è soppressa.

Articolo 3

(Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

1. L'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

"ART. 3

(Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro



unmilione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Articolo 4

(Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele)

1. All'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, lettera a), la parola: "cinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila";

b) al comma 1, lettera b), le parole: "euro due milioni", sono sostituite dalle seguenti: "euro tre milioni";

c) dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: "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, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).".

Articolo 5

(Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione)

1. All'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il comma 1 è sostituito dai seguenti:

"1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1.bis. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.".



Articolo 6

(Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia occultamento o distruzione di documenti contabili)

1. All'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, al comma 1, le parole: "da sei mesi a cinque anni" sono sostituite dalle seguenti: "da un anno e sei mesi a sei anni".

Articolo 7

(Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate)

1. All'articolo 10-bis, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo la parola: "ritenute" sono inserite le seguenti: "dovute sulla base della stessa dichiarazione o".
2. All'articolo 10-bis, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la parola: "cinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila".

Articolo 8

(Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto)

1. L'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:
"ART. 10-ter
(Omesso versamento di IVA)

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta."

Articolo 9

(Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione)

1. L'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

"ART. 10-quater
(Indebita compensazione).



1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.”.

Articolo 10 (Confisca)

1. Dopo l'articolo 12 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è inserito il seguente:

“ART. 12-bis. (Confisca)

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario.”.

Articolo 11

(Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario)

1. L'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

“ART. 13 (Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario)

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13- bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione



è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Articolo 12
(Circostanze del reato)

1. Dopo l'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 è inserito il seguente:

“ART. 13-bis
(Circostanze del reato)

1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.
2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, comma 2.
3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso da correo nell'esercizio di attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.”.

Articolo 13
(Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari)

1. Dopo l'articolo 18 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è inserito il seguente:

“ART. 18-bis.
(Custodia giudiziale dei beni sequestrati).

1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.”.

Articolo 14
(Abrogazioni)

1. Sono abrogati:
- a) gli articoli 7 e 16 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
 - b) il comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.



TITOLO II
Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo
Capo I

Sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi

Articolo 15
(Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) l'articolo 1 è sostituito dal seguente:

“ART. 1

(Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta e dell'imposta regionale sulle attività produttive)

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

2. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

3. La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4. Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 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, fuori dai casi di cui al comma 3, 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 ad euro 250.

5. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

6. Nelle ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è



indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.

7. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile la sanzione di cui al comma 2.

8. Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

b) all'articolo 2:

1) nel comma 1, le parole: "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250"; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la dichiarazione omessa è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200.";

2) nel comma 2, le parole "dal cento al duecento" sono sostituite dalle parole "dal novanta al centoottanta" e le parole "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle parole "euro 250";

3) dopo il comma 2, sono inseriti i seguenti: "2-bis. La sanzione di cui al comma 2 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

2-ter. Fuori dai casi di cui al comma 2-bis, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati è inferiore al tre per cento delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati e comunque inferiore ad euro 30.000.";

4) nel comma 3, le parole: "da lire cinquecentomila a lire quattro milioni", sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000"; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la dichiarazione omessa è stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500 e la sanzione del comma 4 è ridotta del cinquanta per cento.";

5) nel comma 4, le parole: "di lire centomila", sono sostituite dalle seguenti: "di euro 50";

6) dopo il comma 4 sono inseriti i seguenti: "4-bis. Per ritenute non versate si intende la differenza tra l'ammontare delle maggiori ritenute accertate e quelle liquidabili in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

4-ter. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi la mancata esecuzione, in tutto o in parte, della ritenuta di cui all'articolo 25 comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro



della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2.”;

c) all'articolo 3, comma 1, le parole: “da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000.”;

d) l'articolo 4 è abrogato;

e) all'articolo 5:

1) nel comma 1, ultimo periodo, le parole: “lire cinquecentomila” sono sostituite dalle seguenti: “euro 250”; inoltre è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 200.”;

2) nel comma 3, primo periodo, le parole “da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000.”; al secondo periodo le parole “periodica o quella” sono soppresse; inoltre, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente periodo: “Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.”;

3) il comma 4, è sostituito dal seguente: “Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.”;

4) i commi 4-bis, 4-ter e 5 sono sostituiti dai seguenti: “4-bis. La sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4-ter. Fuori dai casi di cui al comma 4-bis, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore ad euro 30.000 euro.

4-quater. Per imposta dovuta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4-quinquies. Chi chiede a rimborso l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa pari al trenta per cento del credito rimborsato.”;

5) nel comma 6:

a) nel primo periodo, le parole: “nel primo e terzo comma dell'articolo 35” sono sostituite dalle seguenti: “dagli articoli 35 e 35-ter”; inoltre le parole “da lire un milione a lire quattro milioni” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 500 a euro 2.000”;

b) nel secondo periodo, dopo le parole “di registrazione” sono inserite le seguenti: “o le comunicazioni”; inoltre le parole: “comma 1” sono sostituite dalle seguenti: “commi 1 e 4”;



f) all'articolo 6:

1) nel comma 1, nel primo periodo le parole "fra il cento e il duecento" sono sostituite dalle parole "fra il novanta e il centoottanta" ed è aggiunto in fine il seguente periodo: "La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.";

2) nei commi 2 e 3, le parole: "da lire cinquecentomila a lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000.";

3) nel comma 4, le parole: "commi 1, 2 e 3 primo e secondo periodo" sono sostituite dalle seguenti: "commi 1, primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 3, primo e secondo periodo,"; inoltre, le parole "a lire un milione" sono sostituite dalle seguenti: "ad euro 500";

4) nel comma 8, le parole: "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250";

5) nel comma 9-bis, le parole "fra il cento e il duecento" sono sostituite dalle parole "fra il novanta e il centoottanta";

6) nel comma 9-ter la parola: "pari" è sostituita dalle seguenti: "dal 10";

g) all'articolo 7, comma 4-bis le parole "prevista nel comma 3" sono sostituite dalle seguenti: "amministrativa da euro 250 a euro 2.000";

h) all'articolo 8:

1) nel comma 1, primo periodo, le parole: "ai fini delle imposte dirette" sono sostituite dalle seguenti: "dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive"; le parole: "compresa quella periodica" sono soppresse; le parole: "dal Ministro delle finanze" sono sostituite dalle seguenti: "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate" e le parole "da lire cinquecentomila e lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 2.000.";

2) nel comma 2), le parole: "l'allegazione alla dichiarazione," sono soppresse;

3) nel comma 3 le parole "lire un milione a lire otto milioni" sono sostituite dalle seguenti: "euro 500 a euro 4.000" e le parole: "7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600" sono sostituite dalle seguenti: "4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322";

4) dopo il comma 3-bis, è inserito il seguente "3-ter. Quando l'omissione o l'incompletezza riguarda le segnalazioni previste dall'articolo 113, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 124, comma 5 bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 132, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dall'articolo 30, comma 4 quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724, e dall'articolo 1, comma 8 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica una sanzione da 2.000 a 21.000 euro."

i) all'articolo 9:

1) nel comma 1 le parole: "lire due milioni a lire quindici milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 1.000 a euro 8.000.";

2) nel comma 3, le parole: "lire cento milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 50.000.";

3) nel comma 4, le parole "e 33" sono soppresse e dopo le parole: "n. 633" sono inserite le seguenti: "e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542,"; inoltre le parole da "ovvero dei regimi" fino a "legge 23 dicembre 1996, n. 662" sono soppresse e le parole: "lire cinquantamila a lire cinque milioni." sono sostituite dalle seguenti: "euro 250 a euro 2.500.";

4) il comma 5 è sostituito dal seguente: "5. Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, si applica la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di



redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250.”;

l) all'articolo 10:

1) nel comma 1, le parole: “lire quattro milioni a lire quaranta milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “euro 2.000 a euro 21.000.” e le parole: “il ritardo non eccede i quindici giorni.” sono sostituite dalle seguenti: “la trasmissione avviene nei quindici giorni successivi.”;

2) nel comma 3, le parole: “Fino a prova contraria, sì” sono sostituite dalle seguenti: “Sì”;

3) nel comma 4, le parole: “nella cui circoscrizione si trova il” sono sostituite dalle seguenti: “competente in relazione al”;

m) all'articolo 11:

1) nel comma 1, le parole “da lire cinquecentomila e lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000”;

2) nel comma 2, le parole: “gravemente punita”, sono sostituite dalla seguente: “grave”;

3) nel comma 4, le parole: “lire un milione a lire due milioni”, sono sostituite dalle seguenti: “euro 500 a euro 1.000”;

4) nel comma 5, le parole: “lire due milioni a lire otto milioni”, sono sostituite dalle seguenti: “euro 1.000 ad euro 4.000”;

5) nel comma 7, le parole: “da lire cinquecentomila e lire quattro milioni.” sono sostituite dalle seguenti: “da euro 250 a euro 2.000”;

6) dopo il comma 7 sono aggiunti i seguenti commi:

“7-bis. La mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti e delle operazioni di cui all'articolo 32, primo comma, n. 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è punita con la sanzione dal 10 al 50 per cento delle predette somme, salvo che non risultino dalle scritture contabili.

7-ter. Quando la garanzia di cui all'articolo dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata dalle società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo articolo 73, terzo comma del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000.

7 quater. Nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello previsto dall'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, si applica la sanzione prevista dall'articolo 8 comma 3-quinquies. La sanzione è raddoppiata nelle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo.”;

n) all'articolo 12:

1) nel comma 1, al primo periodo le parole: “lire cento milioni”, “ottanta milioni” e “centosessanta milioni di lire” sono rispettivamente sostituite dalle seguenti: “euro 52.000”, “euro 40.000” ed “euro 80.000”; al secondo periodo, le parole “lire duecento milioni” e “centosessanta milioni di lire” sono rispettivamente sostituite dalle seguenti: “euro 100.000” e “euro 80.000”;

o) l'articolo 13 è sostituito dal seguente:

“ART. 13.

(Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione)

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto,



ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

2. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza 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.

6. Fuori dall'ipotesi di cui all'art. 11, comma 7-ter, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione del 30 per cento quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.”;

p) all'articolo 14, comma 1, le parole da “salva” a “versamento” sono soppresse;

q) all'articolo 15:

1) nel comma 1, le parole: “lire duecentomila a lire un milione.” sono sostituite dalle seguenti: “euro 100 a euro 500.”;

2) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: “2-bis. Per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi.”.

Capo II

Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie

Articolo 16



(Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472)

1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2, comma 4, le parole "delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro" sono sostituite dalle seguenti: "dell'economia e delle finanze";

b) all'articolo 5, il comma 2 è abrogato;

c) all'articolo 7:

1) nel comma 3 le parole: "La sanzione può essere" sono sostituite dalle seguenti: "Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è" e dopo le parole "all'accertamento" sono inserite le seguenti "di mediazione e di conciliazione";

2) nel comma 4, la parola "eccezionali" è soppressa;

d) all'articolo 11:

1) nel comma 1 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.";

2) il comma 4 è abrogato;

3) nel comma 5, le parole da "Quando" a "grave, il", sono sostituite dalla seguente: "Il"; inoltre le parole: "dall'articolo 5, comma 2" sono sostituite dalle seguenti: "dall'articolo 11, comma 1";

4) nel comma 6, le parole da "Per" a "grave, la", sono sostituite dalla seguente: "La";

e) all'articolo 12, comma 8 dopo le parole: "con adesione," sono inserite le seguenti: "di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale,"; inoltre le parole "alla conciliazione giudiziale" sono soppresse;

f) all'articolo 13:

1) nel comma 1, lettera a-bis) le parole da "il novantesimo" a "dall'errore;" sono sostituite dalle seguenti: "novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;"

2) nel comma 1-bis, le parole: "e b-ter)" sono sostituite dalle seguenti: ", b-ter) e b-quater)";

g) all'articolo 14, dopo il comma 5 sono aggiunti i seguenti: "5-bis. Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

5-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, al conferimento di azienda.";

h) all'articolo 23, comma 1, le parole: ", ancorché non definitivo" sono sostituite dalle seguenti: "o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi."; inoltre le



parole: “della somma risultante dall’atto o dalla” sono sostituite dalle seguenti: “di tutti gli importi dovuti in base all’atto o alla”.

Capo III **Altre disposizioni**

Articolo 17

(Sanzione applicabile in caso di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili)

1. All’articolo 17, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al comma 1 dopo il primo periodo è inserito il seguente periodo: “Entro il termine di trenta giorni deve essere presentata all’ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso”.

b) dopo il comma 1 è inserito il seguente comma “1-bis Chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1, è sanzionato ai sensi dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) il comma 2 è soppresso;

1. All’articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo: “In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l’opzione per il regime della cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell’evento, si applica la sanzione in misura fissa pari ad euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.”

Articolo 18

(Modifiche in materia di sanzioni ai fini dell’imposta di registro)

1. Al titolo VII del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all’articolo 69, comma 1, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: “Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200”.

b) all’articolo 72 comma 1, le parole “dal duecento al quattrocento per cento” sono sostituite dalle seguenti “dal centoventi al duecentoquaranta per cento”.

Articolo 19

(Associazioni sportive dilettantistiche)

1. Al comma 5 dell’articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, le parole “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” sono soppresse.

Articolo 20

(Modifica dell’atto di recupero)



1. All'articolo 1, comma 421 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, dopo le parole "ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni," sono aggiunte le seguenti: "nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi".

Articolo 21

(Violazioni in materia di certificazione unica)

1. All'art. 4, comma 6-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel secondo periodo dopo le parole "del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono aggiunte le seguenti "con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta";

b) dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente "Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000".

Articolo 22

(Violazioni degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale)

1. All'articolo 78, comma 26, della legge 30 dicembre 1991 n. 413, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) Nel quarto periodo, dopo le parole "decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono aggiunte le seguenti "con un massimo di euro 50.000 per soggetto terzo".

b) dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente "Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza di cui al comma 25, la sanzione è ridotta ad un terzo, con un massimo di euro 20.000".

Articolo 23

(Violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria)

1. All'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014 n. 175, dopo il comma 5 è aggiunto il seguente: "5-bis. In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000".

Articolo 24

(Riduzione sanzionatoria in caso di rettifiche del CAF o del professionista)

1. All'articolo 39, decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, comma 1, lettera a) sesto periodo, le parole: "nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" sono sostituite dalle seguenti "ad un nono del minimo".

Articolo 25

(Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento)



1. All'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: "2-bis. Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 40-bis del presente decreto, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al comma 2, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR."

2. All'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente: "1-ter. Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 9-bis del presente decreto, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di cui al comma 2-bis dell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo."

3. All'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: "3-bis. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del secondo periodo del comma 2-bis dell'articolo 42 del presente decreto, del comma 3 dell'articolo 40-bis del presente decreto, del comma 1-ter dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, del comma 2 dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del primo periodo del comma 2-bis dell'articolo 42 del presente decreto, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del TUIR nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del presente decreto."

4. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di cui ai precedenti commi, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

5. Le disposizioni di cui ai commi precedenti entrano in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Articolo 26

(Ulteriori modifiche in materia di imposta di registro)

1. All'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 dopo il comma 1 è aggiunto il seguente comma "1-bis: Per i decreti di trasferimento e gli atti da essi ricevuti, i cancellieri devono richiedere la registrazione entro sessanta giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato".

2.



Articolo 27

(Modifiche in materia di imposte ipotecaria e catastale)

1. All'articolo 6 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 2, le parole "trenta giorni" sono sostituite dalle seguenti "centoventi giorni":

2. All'articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo : "Se la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie sono effettuate con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare delle imposte dovute";

b) al comma 2, le parole "da lire duecentomila a lire quattro milioni." sono sostituite dalle seguenti "da euro 100 a euro 2.000, ridotta a euro 50 se la richiesta è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni."

Articolo 28

(Modifiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni)

1. All'articolo 50, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 al secondo periodo le parole "da lire cinquecentomila a lire due milioni" sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 1.000"; inoltre, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: "Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500".

Articolo 29

(Modifiche in materia di imposta di bollo)

1. Al titolo V del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 24, comma 1, le parole "lire duecentomila a lire quattrocentomila" sono sostituite dalle seguenti "da euro 100 a euro 200";

b) all'articolo 25, comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente periodo: "Se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta".

Articolo 30

(Modifiche in materia di imposta sugli intrattenimenti)



1. All'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, primo periodo le parole "lire un milione" sono sostituite dalle seguenti: "euro 500"; inoltre è aggiunto in fine il seguente periodo: "La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.";

b) al comma 2, primo periodo le parole "lire cinquecentomila" sono sostituite dalle seguenti: "euro 250"; inoltre è aggiunto in fine il seguente periodo: "Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, da presentarsi, rispettivamente, entro dieci giorni dalla fine di ciascun anno sociale, ed entro il quinto giorno successivo al termine della data della manifestazione, sono presentate con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta con un minimo di 150 euro.";

c) al comma 3, primo periodo dopo le parole "non documentato" sono aggiunte le seguenti: "con un minimo di euro 500".

2. All'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1 le parole da "lire cinquecentomila a lire due milioni" sono sostituite dalle seguenti: "da euro 250 a euro 1.000";

b) il comma 4 è abrogato.

Capo IV

Decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie

Articolo 31

(Decorrenza degli effetti e abrogazioni)

1. Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017.

1-bis. Per gli anni di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 non si applicano le seguenti disposizioni:

a) gli articoli 32 e 33 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

b) l'articolo 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;

c) l'articolo 19, comma 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

d) l'articolo 3, commi 5 e 6 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;

e) nell'articolo 32, comma 1, n. 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole "o compensi" e le parole "i prelevamenti o";

Art. 32

(Disposizione finanziaria)

1. Agli oneri derivanti dal presente decreto, pari a 40 milioni di euro per ciascuno degli esercizi finanziari 2016 e 2017, si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO CONCERNENTE LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO.

Relazione illustrativa

Il decreto legislativo, suddiviso nel Titolo I, dedicato alla riforma dei reati tributari, e nel Titolo II, dedicato alla modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo, dà attuazione alle previsioni contenute nell'articolo 8 della legge delega per la riforma del sistema fiscale

Il legislatore della legge delega ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale.

Nel rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, che la legge delega persegue nel suo complesso ed a cui tende come obiettivo finale di lungo periodo, riveste, infatti, un ruolo centrale la stabilità del quadro giuridico di riferimento, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo.

Il legislatore, codificando i criteri di delega contenuti all'articolo 8, in altri termini, ha inteso soddisfare le aspettative, apprezzabili anche nella prospettiva economico-sociale sopra citata, di tutti gli attori coinvolti, ossia tanto dei contribuenti, interessati a conoscere anticipatamente le conseguenze, in termini soprattutto di rischio, dei propri comportamenti, quanto dello Stato, preoccupato di presidiare correttamente gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano percepite dal destinatario, potenziale investitore, nazionale o straniero, come sproporzionate e disincentivanti di nuove possibili scelte di investimento.

Tenendo presente questi interessi, l'articolo 8 ha dettato importanti linee guida di revisione del sistema, finalizzate, da un lato, ad articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo, regolati, come noto, dal principio di specialità, e, dall'altro, a ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo.

La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione. In tal senso, infatti, lo stesso articolo 8 menziona la necessità di attribuire rilevanza a "l'efficacia attenuante o esimente

dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata”, a procedere alla “revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni ... all’effettiva gravità dei comportamenti”, tenendo presente, a tal fine, gli interventi realizzati nel D. Lgs. 74 ed ancora alla “possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi”, previsione che si articola nella individuazione di una serie di circostanze (dalle condotte proattive del contribuente, ai ritardi lievi fino agli errori sulla imputazione temporale dei componenti di reddito, per menzionarne solo alcune) ritenute- ex sé- meritevoli di trattamenti sanzionatori più lievi.

TITOLO I

Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

Il presente Titolo intende dare attuazione ai criteri di delega di cui all’articolo 8 della legge n. 23 del 2014, ai sensi del quale il Governo è stato «delegato a procedere [...] alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti [...] ».

La circostanza che la legge di delegazione parli di «revisione», e non già di «riforma» o di «riscrittura» del diritto penale tributario, lascia intendere come l’intervento debba comunque muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a cominciare da quelle della preminente focalizzazione della risposta repressiva sul momento dell’“auto-accertamento” del debito di imposta, ossia della dichiarazione.

Ciò posto, l’analisi complessiva dei principi e criteri direttivi dettati dal citato articolo 8 rivela come l’operazione affidata al legislatore delegato debba essere effettuata secondo due principali linee-guida.

Come emerge dal primo dei criteri direttivi in questione, un’attenzione preminente – che prelude ad un tendenziale rafforzamento della tutela – deve essere rivolta ai «comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa»: e cioè, in sostanza, ai fatti connotati da una fraudolenza in senso oggettivo, che si estrinseca nel ricorso ad “artifici” atti ad ostacolare o a sviare l’azione di accertamento o esecutiva dell’amministrazione finanziaria. A tali fatti deve essere dato rilievo «tenuto conto di adeguate soglie di punibilità», tramite la configurazione di fattispecie di reato punibili «con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni», rimanendo altresì esclusa la possibilità di ridurre «le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148».

Al riguardo, occorre peraltro osservare che la legislazione vigente prevede già diverse figure criminose riconducibili al paradigma considerato: tali, in specie, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’esibizione o la trasmissione di falsa documentazione, punita, unitamente all’ipotesi alternativa delle risposte non veritiere, dalla norma

“extravagante” di cui all’articolo 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Profili di frodolenza in senso oggettivo potrebbero essere riscontrati anche nel delitto di indebita compensazione (articolo 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000), che postula la sottrazione del contribuente al pagamento delle somme dovute tramite l’ostensione di crediti non spettanti o inesistenti.

A fronte di ciò, si è ritenuto che l’indicazione del legislatore delegante debba trovare attuazione tramite una calibrata estensione della fattispecie generale della dichiarazione frodolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo), la cui attuale configurazione risulta eccessivamente restrittiva tanto sul versante soggettivo (trattandosi di reato proprio dei soli soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), che su quello oggettivo (stante la particolare complessità dell’architettura del tipo criminoso, a struttura “trifasica”).

Per quanto attiene, invece, ai fatti privi di connotati di frodolenza in senso oggettivo, i criteri di delega chiamano il legislatore delegato ad interventi di segno tendenzialmente “mitigatore”, tramite la previsione della «possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità». In attuazione di siffatto criterio, è stata introdotta una soglia di punibilità dei fatti di omesso versamento di ritenute certificate (art. 18-bis del d.lgs. n. 74 del 2000) e di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto (articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000), al di sotto della quale il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo – peraltro già previste dalla legislazione vigente – appare proporzionato alle caratteristiche dell’illecito.

Al Governo è stato, altresì, richiesto, in modo specifico, di procedere alla «revisione del regime della dichiarazione infedele [...] al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti». Si è ritenuto, in particolare, che – anche alla luce dei lavori preparatori della legge delega e proprio in un’ottica di garanzia della certezza del diritto – detta revisione debba essere ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di frodolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali.

Passando all’esame delle singole disposizioni, l’**articolo 1** del decreto modifica l’art. 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dedicato alle norme definitorie, volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all’uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi, viene chiarita ed integrata la portata delle stesse, prevedendo:

- nella lettera b) dell’articolo 1, che reca una espressione di sintesi (“elementi attivi o passivi”) valevole, in particolare, riguardo alle fattispecie criminali concernenti la dichiarazione - atta a comprendere tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta (si pensi, ai crediti d’imposta ed alle ritenute). Ciò ad evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune;

- alla lettera f) che fornisce la definizione di “imposta evasa”, laddove è previsto che deve considerarsi tale la differenza fra l’imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme che il contribuente, od altri in sua vece (nella veste, segnatamente, di sostituto d’imposta), abbiano versato a qualunque titolo (acconto, ritenuta, ecc.) in pagamento dell’imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine, viene specificato che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio che all’utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.- dopo la lettera g) vengono aggiunte due definizioni: alla lettera h), viene chiarito che per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti ed alla lettera i) vengono definiti i “mezzi fraudolenti”, intendendosi per tali le condotte e artificiose attive, oltre che quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

- dopo la lettera g) vengono aggiunte due definizioni: alla lettera h), viene chiarito che per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti ed alla lettera i) vengono definiti i “mezzi fraudolenti”, intendendosi per tali le condotte artificiose che determinano una falsa rappresentazione della realtà; l’elemento materiale può consistere sia in condotte attive, sia in condotte omissive; in questo ultimo caso, però, l’obbligo di agire deve essere imposto da una specifica norma giuridica.

L’**articolo 2** del decreto modifica l’art. 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nel senso di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto, attraverso la soppressione del riferimento alla annualità delle stesse.

L’**articolo 3** modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), dilatandone i confini applicativi in linea con le indicazioni della legge di delegazione.

Alla luce dell’attuale descrizione normativa, la condotta costitutiva del delitto presenta, infatti, un carattere complesso, articolandosi in una sorta di “catena fraudolenta” composta da tre segmenti distinti: la inveritiera dichiarazione dei redditi o ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, una «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie» che serva di «base» al predetto mendacio e l’utilizzazione di «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l’accertamento».

Con la modifica del comma 1 del citato articolo 3, la struttura dell’illecito viene semplificata, tramite l’eliminazione dell’elemento della «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie». In tal modo, la sfera operativa della figura criminosa risulta ampliata tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo.

Da un lato, infatti, il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili – quale è attualmente – in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell’imposta sul valore aggiunto: con conseguente rimozione di un limite soggettivo di operatività apparso privo di sufficiente giustificazione. Dall’altro lato, la condotta incriminata cessa di essere “trifasica”, per divenire “bifasica” (mezzi fraudolenti-falsa dichiarazione); correlativamente, i «mezzi fraudolenti», che trovano un primo arricchimento contenutistico nella lett. i) dell’articolo 1 vista sopra, devono

esprimere la loro natura fraudolenta tanto nella capacità di ostacolare l'accertamento (non più della falsa rappresentazione contabile, ma in modo diretto delle indicazioni inveritiere contenute nella dichiarazione), quanto nella capacità di ingannare l'amministrazione finanziaria, requisito indefettibile di ogni condotta fraudolenta in ambito tributario.

Con le modifiche, pertanto, viene eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta (ossia la "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"), circostanza che importa un ampliamento dei potenziali autori del reato, ormai realizzabile dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche se non vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie. L'elemento soppresso, ad ogni modo, non pare affatto aver perso ogni rilievo, comunque, ai fini della nuova configurazione del reato, essendo possibile, adesso considerare che "documenti falsi" valgono ad integrare la condotta del reato in quanto "sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria" (comma 2).

L'alternativa (segnalata dalla congiunzione disgiuntiva "ovvero") tra operazioni simulate e l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento testimonia l'equipollenza di tali elementi ("operazioni simulate", "documenti falsi", "altri mezzi fraudolenti") e la autosufficienza di ciascuno di essi ad integrare la condotta del delitto, in parte innovando rispetto al precedente necessario collegamento e coordinamento teleologico dei singoli elementi.

La descrizione degli artifici di supporto della dichiarazione fraudolenta ricalca le previsioni della prima parte dell'articolo 8, comma 1, della legge delega, mutandone semplicemente l'ordine (operazioni simulate, uso di documenti falsi, altri mezzi fraudolenti: quest'ultimo è, in effetti, il genus che abbraccia le precedenti species, la cui menzione preliminare giova, peraltro, ad illuminare la valenza del concetto di «fraudolenza»). Al riguardo, è parso preferibile continuare ad impiegare la formula «mezzi fraudolenti», anziché «comportamenti fraudolenti» (come nella legge delega), anche per garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell'ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000.

Fermi restando gli altri elementi, viene rivista la soglia di punibilità in riferimento all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che deve essere superiore ad un milione cinquecentomila euro ed introdotta la soglia rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

Il nuovo comma 2 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 riprende, *mutatis mutandis*, l'indicazione già contenuta nel comma 2 dell'articolo 2 del medesimo decreto a proposito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, precisando in quali casi il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi (ciò avviene, in specie, quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono comunque detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria). Si tratta di precisazione resa necessaria dal fatto che il delitto si consuma con la presentazione della dichiarazione, alla quale, in base alla disciplina tributaria in vigore, non deve essere allegata alcuna documentazione.

Il successivo comma 3 chiarisce, per altro verso, che non rientra tra i «mezzi fraudolenti», avuti di mira dalla norma incriminatrice, la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto,

ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali.

Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sottofatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la gran parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse.

L'estensione del campo applicativo dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 costituisce, dunque, puntuale attuazione del principio dell'articolo 8 della legge delega, secondo cui va dato rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa.

L'**articolo 4** aggiunge all'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000 un nuovo comma, che implica una significativa modifica della disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Al riguardo, va rilevato che le risultanze dei lavori parlamentari relative alla legge delega appaiono univoche nel senso che la prefigurata revisione di detta disciplina deve attuarsi nella direzione dell'"alleggerimento" della situazione attuale. Dalla stessa relazione alla proposta di legge n. 282/C (e, prima ancora, dalla relazione al disegno di legge n. 5291/C della scorsa legislatura, che ne costituisce il diretto antecedente) emerge, in particolare, come il legislatore delegante abbia visto con sfavore il fatto che l'attuale descrizione del fatto incriminato – la quale, per un verso, prescinde da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette – comporti la creazione di una sorta di "rischio penale" a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione (nella relazione alla proposta di legge n. 282/C si prospetta, così, l'esempio del contribuente portato «a giudizio [...] unicamente per aver imputato un costo o un ricavo fuori competenza»).

Come è stato da più parti evidenziato, il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della "competizione tra ordinamenti", esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale.

In questa prospettiva, il nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere 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 in bilancio o in altra

documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Il nuovo comma 1-ter stabilisce, inoltre, che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).". Tale ultima previsione dispone che degli importi compresi entro lo «scarto tollerato» non dovrà tenersi conto (anche quando lo scarto complessivo eccedesse il limite del dieci per cento) nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del delitto concernente la dichiarazione infedele.

Nella predetta ottica viene anche modificata la soglia di punibilità indicata nell'articolo 4, comma 1, lettera a), corrispondente alla soglia di imposta evasa, elevata da cinquantamila a centocinquantamila euro nonché quella del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, elevata da due a tre milioni di euro. Il nuovo limite appare congruo ad evitare una proliferazione eccessiva del "rischio penale" e mantenere al contempo un adeguato livello di sanzionabilità.

Con l'**articolo 5** del decreto, allo scopo di punire le condotte dei sostituti d'imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta, è stata introdotta all'art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000 la relativa fattispecie delittuosa che si configura quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro. La fattispecie è punita con la reclusione da uno a tre anni (comma 1-bis).

Con l'**articolo 6** è stato modificato l'art. 10 del decreto legislativo n. 74/2000 prevedendo un innalzamento della pena (da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione) per chi al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

E' stata inoltre chiarita, con l'**articolo 7**, la portata dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis (mediante l'aggiunta del riferimento alle ritenute dovute sulla base della dichiarazione) ed è stata innalzata la soglia di non punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila, per ciascun periodo d'imposta per chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti quali dovute sulla base della dichiarazione o della certificazione rilasciata ai sostituiti.

Dando seguito al criterio direttivo che demanda al Governo di applicare per le fattispecie meno gravi «sanzioni amministrative anziché penali», l'**articolo 8** del decreto introduce una soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000), pari ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

In rapporto ai fatti di omesso versamento dell'IVA al di sotto della soglia si sono ritenute, pertanto, sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471: sanzioni che, in base al corrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000.

L'intervento di cui all'**articolo 9** del decreto sostituisce l'art. 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo la reclusione da sei mesi a due anni per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del d.lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Una nuova disposizione punisce la fattispecie estremamente offensiva dell'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro, punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

L'**articolo 10** del decreto ha carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione "extravagante" in tema di confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dall'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

La disposizione – che avrebbe dovuto essere comunque "ritoccata" dal presente decreto, in relazione alla prevista abrogazione di una delle fattispecie delittuose da essa richiamate (quella relativa all'omesso versamento dell'IVA) – viene inserita all'interno del decreto legislativo n. 74 del 2000, tra le «Disposizioni comuni», come nuovo articolo 12-bis. Nell'occasione, al fine di una più immediata leggibilità, la norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l'attuale rinvio all'articolo 322-ter del codice penale con una diretta esplicitazione del comando legislativo. Viene, inoltre, espressamente chiarito che la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario (comma 2).

Con l'**articolo 11** si sostituisce l'attuale art. 13 del decreto legislativo n. 74 del 2000 - che ora è rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario". Una prima novità è rappresentata dalla disposizione che prevede la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento di IVA, di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater) qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento. Per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative. Il comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, purché l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'amministrazione finanziaria, ovvero procedimenti penali: si tratta in questo caso di situazioni nelle quali la spontaneità della resipiscenza del contribuente, in uno con l'estinzione tempestiva dei debiti giustifica senza bisogno di ulteriori sanzioni amministrative la rinuncia alla pena da parte dello Stato.

Nel caso in cui il contribuente, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 13-bis (Circostanze del reato), è data la possibilità allo stesso contribuente di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere

prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione (comma 3).

L'**articolo 12** inserisce l'art. 13-bis al citato decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo la diminuzione fino alla metà delle sanzioni, senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario è stato estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Il comma 2 prevede che per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, comma 2.

Se il reato è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale, le pene stabilite per il Titolo II del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono aumentate della metà (comma 3).

Dando attuazione al criterio direttivo di cui all'ultima parte dell'articolo 8, comma 1, della legge delega, l'**articolo 13** prevede – tramite l'inserimento di un nuovo articolo 18-bis nel decreto legislativo n. 74 del 2000 – che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

Vengono fatte espressamente salve le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, in materia di affluenza al «Fondo unico giustizia» delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.

L'**articolo 14** del decreto provvede alle ulteriori abrogazioni espresse.

Oltre al comma 143 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007, in tema di confisca – trasfuso, come detto, nel nuovo articolo 12-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 –, viene abrogato l'articolo 7 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 174, recante disposizioni in materia di «Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio».

Dette disposizioni – riferite specificamente ai delitti in dichiarazione di cui agli articoli 3 e 4 e qualificate dalla relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000 come «regole di esclusione, con presunzione *iuris et de iure*, del dolo di evasione» – miravano ad attenuare gli effetti dell'attribuzione di rilievo penale ad operazioni contabili a carattere *lato sensu* valutativo, costituente una delle principali novità della riforma penale tributaria del 2000. A tali fini, si prevedeva che la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza non desse luogo a fatto punibile quando fosse espressione di metodi costanti di impostazione contabile; si negava rilievo all'inosservanza delle regole extrapenali che presiedono alle rilevazioni e alle stime, allorché i criteri concretamente applicati fossero stati comunque indicati in bilancio; si introduceva, infine, una “franchigia penale” per le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differissero in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.

La nuova disciplina della dichiarazione infedele prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere 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 in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali e il comma 1-ter dell'articolo 4 del d. lgs. n. 74 del 2000, in tema di "Valutazioni", rende in ogni caso, non punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette; inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la configurazione del reato di dichiarazione infedele.

In sostanza, il legislatore ha voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in rerum natura.

Per una diversa ragione, si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo), le suddette regole "di garanzia" siano prive di adeguata giustificazione. La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti.

Viene abrogato, infine, l'articolo 16 del decreto legislativo n. 74 del 2000, che sancisce la non punibilità, ai sensi del medesimo decreto, di chi si sia uniformato al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Come si evidenzia nella relazione al decreto, lo scopo della norma era semplicemente quello di introdurre una scusante correlata ad un caso "codificato" di ignoranza inevitabile della legge penale (articolo 5 del codice penale, come "manipolato" dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988), stante il naturale "affidamento" del contribuente nell'avviso espresso da un organo tecnico particolarmente qualificato. Di fatto, tuttavia, proprio dalla previsione normativa in questione la giurisprudenza di legittimità ha tratto, *a contrario sensu*, uno dei principali argomenti per sostenere la rilevanza penalistica dell'elusione fiscale. Una volta esclusa in modo espresso quest'ultima, secondo quanto disposto dal comma 13 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, introdotto dall'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, la previsione normativa in questione resta priva di significato.

TITOLO II

Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario

Il **Capo I** - Sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi - dà attuazione all'articolo 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014, di revisione del sistema sanzionatorio.

In particolare, con l'articolo 15, comma 1, vengono apportate modifiche al D.Lgs. 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.

Un intervento comune all'intero corpo normativo consiste, innanzitutto nella conversione dell'ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in lire, in euro nonché in una generale attualizzazione delle stesse e di quelle di nuova introduzione.

Comma 1, lettera a)

In particolare, il comma 1, lett. a), sostituisce l'articolo 1 del D.lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni in materia di dichiarazione delle imposte sui redditi, introducendovi, tra le altre, la disciplina sanzionatoria delle violazioni in materia di IRAP, prima contenuta dell'articolo 32 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Il nuovo comma 1 dell'articolo 1 contiene una peculiare disciplina per la violazione di omessa presentazione della dichiarazione, poiché la sanzione viene proporzionata all'eventuale ritardo nell'adempimento. In particolare, se la dichiarazione omessa è presentata dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la sanzione base (dal 120 al 240 per cento, con un minimo di euro 250) è ridotta della metà. Ciò purché non abbia avuto inizio nessuna attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Pertanto, nella fattispecie considerata, si applica la sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da un minimo di euro 150 ad un massimo di euro 500. Se la dichiarazione è presentata oltre il suddetto termine, trova applicazione la sanzione in misura piena; tale sanzione è dovuta in misura fissa, da euro 250 a euro 1.000, se non sono dovute imposte. 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.

Nei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 1 è stata modificata la disciplina per la violazione di infedele dichiarazione, attraverso una graduazione della sanzione base, secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare:

- al comma 2, è stato inserito il riferimento al valore della produzione ai fini Irap; inoltre è stato espressamente previsto che la sanzione, compresa tra il 90 e il 180 per cento, è commisurata alla maggiore imposta dovuta o alla differenza del credito utilizzato;

- al comma 3, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente. Tale aggravante segue la logica posta a base della delega, avente ad oggetto la necessità di punire gravemente le condotte che si siano caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti. Tale modifica è, inoltre, finalizzata a "raccogliere" e a colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate nel d.lgs 74 del 2000 non risultano più penalmente rilevanti. A tale fine, l'aggravante prevista per la

dichiarazione infedele ai fini dell'applicazione della sanzione amministrativa corrisponde, nella sostanza, alla fattispecie della frode rilevante penalmente;

- al comma 4, viene prevista una riduzione di un terzo della sanzione base, applicabile in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta e al credito dichiarato. Tale soglia percentuale è individuata calcolando il rapporto tra l'ammontare complessivo del quantum dichiarato e quello del quantum accertato. La riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente e di superamento della soglia di euro 30.000. La previsione di tale tetto in misura fissa rappresenta un correttivo volto a scongiurare l'introduzione di una "franchigia di evasione" proporzionale all'ammontare dichiarato, inevitabilmente più alta per i soggetti di grandi dimensioni.

Un'ulteriore ipotesi di riduzione, che rimane alternativa a quella sopra richiamata, è prevista per la specifica fattispecie di errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito. Per beneficiare di tale riduzione è, però, necessario che il componente positivo sia stato erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'erario, la sanzione è applicata in misura fissa per un ammontare pari ad euro 250. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita, così riducendo la perdita di periodo. Va da sé che, laddove tale elemento positivo, nell'annualità di corretta imputazione, determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente danno erariale, con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta.

Entrambe le ipotesi di riduzione non si applicano in caso di condotte fraudolente.

Nel comma 6 è stata ricondotta una specifica ipotesi di omessa o infedele indicazione del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca, prima disciplinata all'articolo 3, comma 5, del D.Lgs. n. 23 del 2011, che prevede il raddoppio delle rispettive sanzioni base. Si ricorda che l'inasprimento sanzionatorio trova giustificazione nella circostanza che la cedolare secca costituisce un regime impositivo opzionale, alternativo rispetto a quello ordinario, utilizzabile al fine di contenere il prelievo fiscale.

In un'ottica di maggiore proporzionalità e di rimozione delle sanzioni improprie dal sistema sanzionatorio, sono state eliminate le aggravanti previste nei commi 2-bis e 2-bis 1 per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Comma 1, lettera b)

Il comma 1, lett. b), modifica l'articolo 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.

Alcune delle novità introdotte nella disposizioni sono analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Anche per tali fattispecie si è intervenuto, quindi, sul quantum della sanzione, introducendo un principio di proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, prevedendosi una sanzione più lieve nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento, semprechè non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal sostituto che realizzi la violazione mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Nel comma 4-bis dell'articolo 2 viene estesa ai sostituti d'imposta la definizione di base di commisurazione della sanzione già prevista con riferimento alla dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi. In particolare, si precisa che per ritenute non versate si intende la differenza tra l'ammontare delle ritenute accertate e quelle liquidabili in base alla dichiarazione, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale intervento è volto ad evitare che la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione nei confronti dei sostituti possa eventualmente comprendere anche le maggiori imposte liquidabili ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, relativamente alle quali resta applicabile la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Per ragioni di coerenza con la disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 2 prevede, anche per i sostituti d'imposta, l'esclusione dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR. L'esimente si applica qualora il sostituto presenti all'Amministrazione finanziaria il Masterfile e la documentazione nazionale richiesti ai fini del transfer pricing, in ipotesi di omesso versamento della maggiore ritenuta sulla parte di royalties che, a seguito di rettifica in diminuzione, risulti eccedente il valore normale.

Comma 1, lett. c)

La disposizione modifica le misure sanzionatorie presenti nell'articolo 3 - che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa in caso di omessa denuncia, nel termine previsto per legge, delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni - convertendo in euro (da euro 250 a euro 2.000) la sanzione prima prevista da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

Comma 1, lett. d)

Viene abrogato l'articolo 4 del D.Lgs. n. 471 del 1997, originariamente inserito per disciplinare, in via transitoria, il regime sanzionatorio delle dichiarazioni incomplete previste dall'articolo 46, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo abrogato a decorrere dal 1° aprile 1998).

Comma 1, lett. e)

Viene modificato l'articolo 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni riguardanti la dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Alcune delle novità introdotte nella disposizioni sono analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Pertanto, anche per tali fattispecie si è intervenuto sul quantum della sanzione, introducendo una maggiore proporzionalità della stessa in base all'eventuale ritardo nell'adempimento, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, prevedendosi una sanzione più lieve nel caso di tardività contenuta nell'effettuazione dell'adempimento semprechè non siano già iniziate attività di controllo. Parimenti, vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già inserite nell'articolo 1 e nell'articolo 2, connaturate al disvalore del comportamento tenuto dal contribuente, nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

Anche nel comma 4-quater dell'articolo 5 viene definito il concetto di imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione per infedeltà, intendendosi per tale la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in sede di accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione, ai sensi dell'articolo 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò al fine di evitare che la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione ai fini IVA possa comprendere anche la maggiore imposta liquidabile mediante controllo automatizzato, relativamente alla quale è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Analogamente alla fattispecie sanzionatoria dell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, risultano eliminate le aggravanti previste nei commi 4-bis e 4-ter per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Nel comma 4-quinquies dell'articolo 5 è stata riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in difformità rispetto al contenuto della dichiarazione, in linea con le diverse modalità con cui viene effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile. Quando la richiesta di rimborso Iva era presentata direttamente al concessionario della riscossione - indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione o da quanto in essa esposto - la mera richiesta del rimborso in assenza dei presupposti veniva colpita con una sanzione particolarmente grave, dal cento al duecento per cento dell'ammontare della somma non spettante. Con la modifica al meccanismo di richiesta dei rimborsi Iva - attualmente effettuata in sede dichiarativa, in cui è possibile l'immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione - venuta meno la necessità del presidio sanzionatorio così grave, è stata introdotta una specifica sanzione proporzionale, pari al 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1973. Sebbene non si proceda al recupero del rimborso erogato - laddove l'eccedenza sia maturata - rimane fermo il recupero degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1976, n. 633, dal giorno successivo alla data di erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo in sede di erogazione del rimborso.

Nel comma 6 dell'articolo 5 sono stati compiuti due interventi di adeguamento:

- il primo attraverso l'inserimento, nel primo periodo, del richiamo all'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- il secondo, consistente in un adeguamento della disciplina già introdotta dal D.Lgs. n. 42 del 2015 - c.d. mini sportello unico (MOSS) - attraverso il richiamo alle comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di consentire l'applicazione della sanzione per mancata presentazione di una delle

dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, oltre che alla richiesta di registrazione MOSS, anche alla incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni.

Comma 1, lett. f)

Il comma 1, lett. f), effettua diversi interventi puntuali nell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 recante la disciplina sanzionatoria relativa all'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA, anche intracomunitaria.

Al comma 1 dell'articolo 6 – che disciplina le ipotesi di violazioni degli obblighi di fatturazione e registrazione (di fatture o corrispettivi) relative ad operazioni imponibili – è stata prevista un'ipotesi di riduzione sanzionatoria - da euro 250 a euro 2000 – quando la ritardata registrazione/certificazione non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo. Tale sanzione si applica in luogo di quella proporzionale attualmente vigente (dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio). Conseguentemente sono apportati i corrispondenti adeguamenti ai riferimenti contenuti nel successivo comma 4.

Nel comma 8, relativo all'obbligo di regolarizzazione della fattura da parte del cessionario o del committente, viene introdotto un rinvio alla disciplina di cui ai successivi commi 9-bis e 9-bis.1, che ne evidenzia la specialità. La misura minima della sanzione viene portata ad euro 250.

Nel comma 9-bis riduce viene ridotta la sanzione amministrativa (fra il novanta ed il centottanta per cento) relativa al mancato assolvimento dell'IVA mediante il meccanismo del reverse charge.

Comma 1, lett. g)

Il comma 1, lett. g), modifica l'articolo 7 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che concerne le specifiche violazioni relative alle esportazioni.

In particolare, nella nuova formulazione della disposizione risulta attenuata la sanzione prevista per il fornitore dell'esportatore abituale di cui al comma 5 – che da proporzionale viene stabilita in misura fissa da un minimo ad un massimo (da euro 250 a euro 2.000), al fine di armonizzarla con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 175 del 2014. Dal 1° gennaio 2015, infatti, il fornitore non è più tenuto a comunicare le lettere d'intento ricevute dell'esportatore abituale, dovendo verificare l'avvenuta trasmissione delle stesse all'Agenzia delle Entrate, prima di effettuare la relativa operazione.

Comma 1, lett. h)

Il comma 1, lett. h), modifica ed aggiorna l'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni. In particolare:

☐ vengono disciplinate unitariamente le sanzioni per le imposte dirette e l'IRAP;

- ☐ viene aggiornato il riferimento al soggetto attualmente preposto all'approvazione dei modelli dichiarativi (Direttore dell'Agenzia e non più il Ministero delle Finanze);
- ☐ viene eliminato il riferimento all'obbligo di allegare i documenti alla dichiarazione;
- ☐ viene aggiornato il riferimento agli elementi relativi alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, ora contenuto all'articolo 4 del D.P.R. n. 322 del 1998.

Inoltre, il nuovo comma 3-ter dell'articolo 8 individua, nel contesto delle disposizioni volte a punire le eventuali omissioni o incompletezze dei dati della dichiarazione, una sanzione fissa applicabile nei casi in cui il contribuente non abbia provveduto a effettuare le segnalazioni richieste da:

- l'articolo 113, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (in relazione alle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari);
- l'articolo 124, comma 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 in ordine alla continuazione del consolidato nazionale;
- l'articolo 132, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 relativo al consolidato mondiale;
- l'articolo 30, comma 4 quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 per le società di comodo;
- l'articolo 1, comma 8 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in tema di Aiuto per la crescita economica.

Le ipotesi menzionate, infatti, sono oggetto di modifica da parte dello schema di decreto delegato in materia di interpello, nel cui contesto la presentazione dell'istanza di interpello - fino ad oggi obbligatoria - è stata resa facoltativa ed è stata sostituita - in omaggio all'esigenza di monitoraggio da parte dell'amministrazione sulle predette situazioni - dalla introduzione di un obbligo di segnalazione.

Comma 1, lett. i)

Il comma 1, lett. i) modifica l'articolo 9 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni degli obblighi concernenti la contabilità in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, prevedendo l'applicazione di un'unica sanzione per entrambi i settori impositivi e per le diverse infrazioni configurabili.

In particolare:

- ☐ al comma 4 dell'articolo 9, la disposizione è stata aggiornata nelle parti in cui rinviava a istituti ormai abrogati (semplificazioni per i contribuenti minori, per le imprese ed i lavoratori autonomi di minori dimensioni e per i contribuenti cosiddetti "minimi");
- ☐ al comma 5 dell'articolo 9, la disciplina sanzionatoria della sottoscrizione della dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali, è stata aggiornata con i vigenti riferimenti normativi, contenuti nell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Comma 1, lett. l)

Il comma 1, lett. l) modifica l'articolo 10 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni da parte degli operatori finanziari degli obblighi scaturenti da richieste operate nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'IVA nonché le violazioni degli obblighi di comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari. Salva la conversione dei valori in euro, la disposizione non è stata oggetto di modifica sostanziale.

Comma 1, lett. m)

Il comma 1, lett. m) modifica l'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997, contenente norme sanzionatorie volte a colpire le residue fattispecie di infrazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto.

In particolare, al comma 7-bis di nuova introduzione, in un'ottica di eliminazione delle sanzioni improprie, viene ricondotta nella disposizione in esame la mancata o inesatta indicazione del soggetto beneficiario delle somme prelevate nell'ambito dei rapporti e delle operazioni di cui all'articolo 32, primo comma n. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. A tale fine, è prevista l'applicazione di una sanzione espressa, dal 10 al 50 per cento delle predette somme, salvo che le somme non risultino dalle scritture contabili.

Al comma 7-ter di nuova introduzione viene introdotta una nuova disciplina in materia di tardiva presentazione delle garanzie richieste nell'ambito delle compensazioni dell'Iva di gruppo sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Viene, in particolare, previsto che se la garanzia è presentata entro il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, la violazione ha natura formale ed è applicata la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000. Per le garanzie presentate con ritardo superiore trova applicazione la l'articolo 13, comma 6 del d.lgs n. 471 del 1997.

Infine, al comma 7-quater di nuova introduzione si prevede la sanzione per la mancata presentazione dell'interpello nei casi in cui questo sia oggetto di un obbligo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, come modificato da parte del decreto legislativo in tema di interpello. Come noto, infatti, in presenza di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, il contribuente – ove intenda disapplicarle - deve attivare l'interpello al fine di fornire la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Questa forma di interpello, a differenza delle altre ed in ragione della natura e delle caratteristiche delle norme che ne costituiscono oggetto, non rappresenta una mera facoltà ma un obbligo per il contribuente che voglia disapplicare la disposizione. A garanzia della effettività di detto obbligo, il legislatore ha introdotto una sanzione in misura fissa - di importo pari a quella prevista dal nuovo comma 3-quinquies dell'articolo 8 - che, tuttavia, viene applicata in misura doppia qualora - oltre al disvalore costituito dalla mancata disclosure del contribuente - venga disconosciuta la legittimità della disapplicazione a cui il contribuente ha provveduto autonomamente.

Comma 1, lett. n)

Il comma 1, lett. n) modifica l'articolo 12 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che disciplina le sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e IVA, ampliando da 6 a 12 mesi il termine entro cui la Direzione Regionale deve notificare l'atto di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività.

Comma 1, lett. o)

Il comma 1, lett. o) sostituisce l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativo alle violazioni degli obblighi di versamento dei tributi, modificandone altresì la rubrica in "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione".

In un'ottica di maggiore proporzionalità della sanzione, il legislatore è intervenuto, in primo luogo, sul quantum della sanzione, prevedendo un meccanismo di maggiore riduzione sanzionatoria per i versamenti effettuati con lieve ritardo.

In particolare, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione del trenta per cento è ridotta alla metà. Pertanto, salva l'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione base su cui commisurare la riduzione – pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo – è quella ridotta del 15%.

L'articolo 13 è stato, inoltre, riformulato inserendo una disciplina specifica per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante. In tal caso è espressamente prevista l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato, salva l'applicazione di disposizioni speciali. Analogamente a quanto già rappresentato con riferimento all'articolo 5 in relazione alla richiesta di rimborso Iva dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti, anche nelle ipotesi in cui non si proceda al recupero del credito utilizzato, rimane fermo il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute.

Nella disposizione è stata, inoltre, inserita la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente – prima contenuta nel DL 185 del 2008 - che la medesima disposizione definisce come il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

In caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, è applicata esclusivamente la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito. E' venuta meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a euro 50.000, nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200 per cento della misura del credito compensato.

Infine, il novellato articolo 13 introduce la disciplina sanzionatoria della garanzia IVA di gruppo presentata oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, prevedendo la sanzione

del 30 per cento dell'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Prima dell'intervento normativo, attraverso cui è stata introdotta una sanzione ad hoc per la fattispecie, la mancata presentazione della garanzia prescritta entro il termine era sanzionata, in applicazione delle regole sanzionatorie generali, con la sanzione prevista per l'omesso versamento.

Comma 1, lett. p)

Il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento.

Comma 1, lett. q)

Il comma 1, lett. q) modifica l'articolo 15 che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata. In particolare, si riconduce, nel corpo del D.Lgs. n. 471 del 1997, la sanzione per l'omessa presentazione dell'F24 a zero, attualmente prevista dall'articolo 19, comma 4, del D.Lgs. n. 241 del 1997 che viene, conseguentemente, abrogato nel Capo IV.

Al **Capo II** vengono introdotte, con l'**art. 16**, modifiche al D.Lgs. n. 472 del 1997, recante la disciplina generale delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Comma 1, lett. a)

Il comma 1, lett. a), dell'articolo 16 modifica l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 472 del 1997 che prevede un meccanismo di adeguamento triennale delle misure delle sanzioni eliminando, al comma 4, il riferimento al Ministro del Tesoro ed aggiornando il riferimento al Ministro dell'Economia e delle finanze.

Comma 1, lett. b)

Il comma 1, lett. b), abroga l'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo alla disciplina della responsabilità dell'autore materiale della violazione.

Il contenuto di detto comma – per ragioni di ordine sistematico – viene trasfuso nel successivo articolo 11, che regola la responsabilità per le violazioni commesse nell'interesse di società, associazioni o enti aventi o meno personalità giuridica.

Comma 1, lett. c)

Il comma 1, lett. c) modifica l'art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione.

In primo luogo, al comma 3, dell'articolo 7, è eliminata la discrezionalità nell'applicazione della recidiva (specifica infratriennale). Si prevede, infatti, che la sanzione debba essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole.

Tale automatismo non opera, tuttavia, quando l'applicazione della recidiva determinerebbe la manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione (fattispecie disciplinata dal comma 4, di cui il comma 3 fa salvi gli effetti).

Inoltre, tra le violazioni che risultano non rilevanti ai fini della recidiva sono aggiunte, oltre a quelle definite ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, anche quelle definite a seguito di mediazione e conciliazione tributaria.

Peraltro, al comma 4, dell'articolo 7, viene eliminata la natura eccezionale della circostanza attenuante in base alla quale la sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo se ricorrono circostanze che rendano manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. In altri termini, con la nuova dizione legislativa, l'attenuante assume carattere generale e non più eccezionale.

Comma 1, lett. d)

Il comma 1, lett. d), modifica l'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativo alla disciplina dei responsabili della sanzione amministrativa.

Per mere esigenze di coordinamento con disposizioni inerenti la responsabilità in materia di sanzioni tributarie, si è ritenuto opportuno modificare il predetto articolo 11 integrandolo con le previsioni di cui all'articolo 5, comma 2, del medesimo decreto legislativo.

Comma 1, lett. e)

Il comma 1, lett. e), modifica l'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997 concernente il "concorso di violazioni e continuazione".

In particolare, si modifica il comma 8, estendendo la previsione secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta anche nell'ipotesi di mediazione e conciliazione giudiziale.

La disposizione, ante modifica, prevedeva, infatti, l'applicazione della richiamata disciplina alle sole ipotesi di accertamento con adesione. La conciliazione giudiziale, invece, era disciplinata al secondo periodo, in cui si disponeva che "la sanzione conseguente [...] alla conciliazione giudiziale [...] non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni". L'applicazione della disciplina contemplata nel citato comma 8 comportava, a determinate condizioni, effetti sostanzialmente favorevoli per il contribuente che concludeva la conciliazione giudiziale che avrebbe potuto ottenere, a parità d'imposta definita, una

maggior riduzione della sanzione rispetto a quella conseguita in sede di accertamento con adesione, per effetto del diverso meccanismo del cumulo giuridico applicabile ai due istituti.

Con la previsione che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta anche nell'ipotesi di mediazione (per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro) e conciliazione giudiziale si superano, quindi, quindi i possibili effetti distorsivi, che potrebbero indurre il contribuente a concludere con esito negativo il procedimento di accertamento con adesione, allo scopo di definire successivamente il medesimo atto in conciliazione.

Comma 1, lett. f)

Il comma 1, lett. f), interviene sull'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante l'istituto del ravvedimento operoso.

In particolare, si modifica la lettera a-bis), prevedendo che la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata trovi applicazione se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in sede di dichiarativa avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Si modifica, altresì, il comma 1-bis del medesimo articolo 13, prevedendo espressamente che anche la lettera b-quater (riduzione ad un quinto del minimo della sanzione) si applichi ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Comma 1, lett. g)

Il comma 1, lett. g), modifica l'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997 che disciplina la materia della responsabilità dipendente da cessione di azienda o di un ramo di azienda.

In particolare:

☐ si introduce, al comma 5-bis, dell'articolo 14, una causa di disapplicazione della norma quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;

☐ si estende, al comma 5-ter, dell'articolo 14, l'applicazione della disciplina dettata dalla norma, in quanto compatibile, anche con riferimento alla fattispecie di conferimento di azienda.

Comma 1, lett. h)

Il comma 1, lett. h), modifica l'art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997, che disciplina l'istituto della sospensione dei rimborsi e la compensazione.

Al comma 1, dell'articolo 23, sono state introdotte ulteriori ipotesi di sospensione del pagamento, quali la consegna del processo verbale di constatazione o il provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi ancorché non definitivi. Per effetto della novella, la sospensione opera nei

limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

Con il **Capo III** vengono introdotte modifiche a specifiche disposizioni sanzionatorie, non contenute nei D.Lgs. nn. 471 e 472 del 1997.

Articolo 17 (Sanzione applicabile in caso di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili)

Il **comma 1** dispone la modifica dell'articolo 17, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevedendo espressamente che entro trenta giorni deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso. Inoltre viene previsto che chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1 della medesima disposizione, è sanzionato ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Contestualmente viene soppresso il comma 2, dell'articolo 17, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Il **comma 2** modifica l'articolo 3, comma 3, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, prevedendo che in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione in misura fissa pari ad euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

Articolo 18 (Modifiche in materia di sanzioni ai fini dell'imposta di registro)

L'articolo 18 introduce, nell'ambito dell'articolo 69, comma 1 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, una riduzione pari al cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione prevista per omessa registrazione qualora la richiesta di registrazione sia effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni, stabilendo comunque che l'importo minimo della sanzione ridotta sia pari ad euro 200.

Con la medesima disposizione sono ridotte al cinquanta per cento le misure minima e massima della sanzione prevista dall'articolo 72 del DPR n. 131 del 1986 per l'occultazione di corrispettivo.

Articolo 19 (Associazioni sportive dilettantistiche)

L'articolo 19 modifica l'art. 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 recante disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, si abroga la sanzione impropria della decadenza dalle relative agevolazioni in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti dettata per lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Articolo 20 (Modifica dell'atto di recupero)

L'art. 20 modifica l'art. 1, comma 421, della legge 311 del 2004, concernente la disciplina dell'atto di recupero motivato per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati. In particolare, si prevede l'utilizzabilità di tale strumento anche per la riscossione delle relative sanzioni ed interessi.

Articolo 21 (Violazioni in materia di certificazione unica)

L'art. 21 modifica l'art. 4, comma 6-quinquies del D.P.R. n. 322 del 1998, recante la disciplina sanzionatoria della certificazione unica.

In particolare, nel secondo periodo della disposizione viene inserito un tetto massimo, pari ad euro 50.000, per ciascun sostituto di imposta, quale limite per l'irrogazione della sanzione di euro 100, prevista per ogni certificazione omessa, tardiva o errata (sanzione, peraltro, non cumulabile per espressa previsione normativa).

Viene, inoltre, previsto che se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.

Articolo 22 (Violazioni degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale)

L'art. 22 mitiga la disciplina sanzionatoria prevista per gli enti e le casse aventi esclusivamente fine assistenziale, tenuti a comunicare in via telematica all'Anagrafe tributaria gli elenchi dei soggetti ai quali sono state rimborsate spese sanitarie per effetto dei contributi versati di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR. In particolare, per tali soggetti, l'art. 78, comma 26, della legge n. 413 del 1991 prevede che, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati, si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, senza possibilità di cumulo. Per effetto delle modifiche si inserisce un tetto massimo di euro 50.000 per soggetto terzo e viene previsto che se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta ad un terzo, con un massimo di euro 20.000.

Articolo 23 (Violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria)

L'art. 23 modifica l'art. 3, del D.Lgs. n. 175 del 2014 introducendo, al comma 5-bis, una specifica disciplina sanzionatoria per i soggetti tenuti a inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate nel 2015, ad esclusione di quelle già previste nel comma 2, ai fini della loro messa a disposizione dell'Agenzia delle entrate. Si tratta, in particolare di aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, farmacie, pubbliche e private, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri. Per tali soggetti si prevede che, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 3, del D.Lgs. n. 175 del 2014, si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in

caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di euro 20.000.

Articolo 24 (Riduzione sanzionatoria in caso di rettifiche del CAF o del professionista)

Con la disposizione viene modificato l'articolo 39, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, recante la disciplina del visto ovvero dell'asseverazione infedele, al fine di coordinare tale disposizione con le nuove misure di riduzione sanzionatoria introdotte nell'istituto del ravvedimento operoso dalla legge di stabilità 2015, di cui all'articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

In particolare, l'articolo 39 dispone che "Se entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa il CAF o il professionista trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmette una comunicazione dei dati relativi alla rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, la somma dovuta è pari all'importo della sola sanzione".

A tale fine l'articolo 39 prevedeva espressamente la possibilità di applicare il ravvedimento operoso, nella "nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

Per effetto delle successive modifiche apportate all'istituto del ravvedimento e, in particolare, con l'introduzione della lettera a) bis, si è reso necessario un coordinamento della disposizione, al fine di consentire, anche per tale fattispecie, la nuova e più vantaggiosa riduzione sanzionatoria.

Articolo 25 (Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento)

Le disposizioni disciplinano le modalità di riconoscimento, nell'ambito dei procedimenti di accertamento e di adesione, di eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato.

L'intervento normativo ha la finalità, da una parte, di fornire certezza agli uffici e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle perdite in accertamento mediante l'introduzione di uno specifico iter procedurale e, dall'altra, di garantire il rispetto della capacità contributiva.

Le modalità di scomputo delle perdite si fondano, con precipue peculiarità, sui principi sottesi alla disciplina del consolidato nazionale di cui all'articolo 40-bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevista per i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo e che resta vigente nei confronti di questi ultimi.

In particolare, viene previsto che l'ufficio computi in diminuzione, dal maggiore imponibile accertato, le perdite "di periodo", ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo.

Per quanto riguarda le "perdite pregresse", ovvero le perdite maturate in periodi d'imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che le stesse siano computate in diminuzione su richiesta del contribuente. Lo scomputo riguarda le perdite che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento, non maturate successivamente

allo stesso periodo d'imposta e che, al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo in sede di accertamento, non siano state già utilizzate.

A tal fine il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento entro il termine di proposizione del ricorso.

La presentazione dell'istanza comporta la sospensione dell'atto per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio, in tale arco temporale, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente.

Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento.

Anche nell'ambito dei procedimenti di adesione, di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, fermo restando il computo in diminuzione delle perdite del periodo d'imposta oggetto di adesione, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Al fine di garantire che le perdite pregresse richieste e scomputate non restino nella disponibilità del contribuente, la norma dispone che, a seguito del computo in diminuzione di dette perdite in accertamento o in adesione, l'ufficio provveda a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata.

Analogamente, in conseguenza dello scomputo delle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento o di adesione, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

I contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente, sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento.

Le disposizioni entrano in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

Articolo 26 (Ulteriori modifiche in materia di imposta di registro)

Con la disposizione di cui all'articolo 26, che prevede l'introduzione di un comma 1-bis, dopo il comma 1, dell'articolo 13, del DPR 26 aprile 1986, n. 131, si amplia il termine per la richiesta di registrazione dei decreti di trasferimento e degli atti ricevuti dai cancellieri, portandolo a 60 giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato.

Articolo 27 (Modifiche in materia di imposte ipotecaria e catastale)

Il **comma 1** dell'articolo 27 modifica l'articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, ampliando il termine concesso ai cancellieri per richiedere la trascrizione, portandolo a 120 giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta.

Il **comma 2** dello stesso articolo 27 modifica i commi 1 e 2 dell'articolo 9, del D.Lgs. n. 347 del 1990.

Al comma 1, dell'articolo 9, è prevista una riduzione del cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione stabilita per l'omessa richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie, qualora la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie siano effettuate entro trenta giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero dalla sua pubblicazione.

Al comma 2, dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 347 del 1990, oltre alla conversione in euro delle previsioni edittali già contemplate, è stata introdotta una riduzione del cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione prevista per l'omissione delle trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa, o non soggette ad imposta, o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, qualora le richieste siano effettuate con ritardo non superiore a trenta giorni.

Articolo 28 (Modifiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni)

Con l'articolo 28 sono apportate modifiche all'articolo 50 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, operando, preliminarmente, la conversione in euro delle previsioni edittali già contemplate per l'omissione della dichiarazione di successione. Allo stesso modo, è prevista una riduzione al cinquanta per cento delle misura minima e massima della trattamento sanzionatorio per omessa presentazione della dichiarazione, qualora la stessa sia presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Per tale ultima ipotesi, sono stabilite misure minime e massime pari ad euro 150 e 500, qualora non sia dovuta l'imposta di successione.

Articolo 29 (Modifiche in materia di imposta di bollo)

Con l'articolo 29 sono apportate modifiche agli articoli 24 e 25 del DPR 26 ottobre 1972, n. 642.

All'articolo 24, comma 1, del citato DPR n. 642 del 1972 sono convertite in euro le previsioni edittali già previste per l'inosservanza degli obblighi stabiliti all'articolo 19 del medesimo decreto.

All'articolo 25, comma 3, del citato DPR n. 642 del 1972 è introdotta una riduzione al cinquanta per cento delle misure minime e massime del trattamento sanzionatorio per omessa dichiarazione di conguaglio di cui all'articolo 15 del medesimo DPR, qualora la stessa dichiarazione sia presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Articolo 30 (Modifiche in materia di imposta sugli intrattenimenti)

Con l'articolo 30 sono apportate delle modifiche agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in materia di sanzioni sull'imposta sugli intrattenimenti, prevedendo, tra l'altro, la riduzione delle misure previste in coerenza con la riduzione operata dal precedente articolo 15, comma 1, lettera f) n. 1. Al comma 1 dell'articolo 32 viene introdotta un'attenuante laddove la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo. Al comma 2 è

introdotta una riduzione al cinquanta per cento della misura minima e massima della sanzione qualora le dichiarazioni siano presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Il comma 4 dell'articolo 33 viene abrogato al fine di prevedere la non sanzionabilità dei destinatari del titolo di accesso o del documento di certificazione dei corrispettivi, così come accade per gli scontrini fiscali ordinari.

RELAZIONE TECNICA

Le disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo danno attuazione all'art. 8 della legge delega n. 23 del 2014 che detta principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario.

In particolare, l'art. 8 prevede la revisione del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, in attuazione dei principi di tassatività, ossia di predeterminazione delle condotte e delle relative sanzioni, e di proporzionalità delle sanzioni stesse rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

Al fine di graduare le sanzioni in relazione al disvalore giuridico della condotta, il medesimo articolo delega il Governo a circoscrivere l'applicazione delle sanzioni penali mediante l'individuazione di adeguate soglie di punibilità.

Anche con riferimento al sistema sanzionatorio amministrativo, la legge delega prevede una più puntuale attuazione del principio di proporzionalità, con la possibilità, da un lato, di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e, dall'altro, di punire più gravemente quei comportamenti fraudolenti volti a creare una mera apparenza di "fedeltà fiscale".

Sulla base di tali principi e criteri direttivi, sono stati, quindi, effettuati interventi nei D.lgs. nn. 74 del 2000, 471 e 472 del 1997 e in norme collocate al di fuori dei citati decreti legislativi.

Circa gli effetti della riforma sul bilancio dello Stato, occorre preliminarmente tenere presente la distinzione tra effetti "diretti" sul gettito (strutturalmente correlati all'aggravamento o alla riduzione delle sanzioni esistenti ovvero alla introduzione di nuove sanzioni o alla eliminazione di fattispecie) ed effetti cosiddetti "indotti" (essenzialmente correlati all'abbassamento del presidio su una determinata fattispecie e, sul versante opposto, all'accrescimento del livello di adeguamento spontaneo che le nuove disposizioni possono, a seconda dei casi, incentivare o disincentivare). In linea generale, infatti, non può sottacersi che le disposizioni volte a introdurre un abbassamento della sanzione applicabile, se da un lato producono una minor entrata per lo Stato (ed effetti indiretti conseguenti al minor presidio che se ne viene a determinare), dall'altro generano un immediato effetto di incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti.

Al riguardo, pur ritenendo che complessivamente la somma degli effetti positivi, diretti ed indotti, superi quella degli effetti negativi, adottando un'ottica prudenziale di piena compensazione dei medesimi, si può ritenere che non vi siano effetti sul bilancio dello Stato.



Al riguardo, è opportuno far presente che l'insieme dei provvedimenti adottati in attuazione della delega fiscale determina, comunque, un quadro giuridico più definito degli obblighi dei contribuenti, volto a favorire lo svolgimento della attività economica e l'effettuazione di nuovi investimenti, incidendo in modo molto significativo sul gettito tributario derivante dalle nuove attività che si presume saranno avviate e dall'adempimento spontaneo, che rappresenta la maggior parte delle entrate erariali.

Tanto premesso, si osserva, più in particolare, quanto segue.

Riforma del sistema sanzionatorio penale

Con riferimento alle misure introdotte in ambito penale, va considerato che l'effetto dell'innalzamento delle soglie di punibilità – che potrebbe averi effetti negativi sul gettito di tipo indotto, in quanto si verrebbe a ridurre l'efficacia deterrente della sanzione penale - ha effetti di sistema molto contenuti in quanto incide su una platea di contribuenti molto ridotta.

Tale possibile effetto negativo, da valutarsi sotto forma di presidio più debole rispetto ad alcune fattispecie, deve considerarsi, inoltre, ampiamente compensato da quelli di segno opposto ascrivibili alle seguenti previsioni:

- in linea generale la riduzione dell'area di intervento della sanzione penale a beneficio di quella amministrativa genera effetti positivi di gettito derivanti dalla sostituzione di una sanzione detentiva (quelle previste dal decreto legislativo 74) con una sanzione pecuniaria;
- più nello specifico, sono state introdotte diverse disposizioni di raccordo tra la condotta del contribuente che estingue il debito fiscale con la punibilità in sede penale; devono infatti ascriversi effetti positivi di gettito alla nuova circostanza attenuante costituita dall'avvenuto pagamento del debito tributario anche a seguito di procedure conciliative o di adesione e, ancora maggiori effetti, alla esclusione della punibilità per alcuni reati a favore del contribuente che spontaneamente si avvale del ravvedimento operoso, pagando il debito fiscale e la sanzione amministrativa applicabile.

Riforma del sistema sanzionatorio amministrativo

In ambito amministrativo si può ragionevolmente e prudenzialmente prevedere un analogo bilanciamento degli effetti derivante da variazioni di segno positivo conseguenti ad una serie di fattori (in particolare all'incremento delle sanzioni che colpiscono i fenomeni di frode) e quelle di



segno negativo conseguenti all'affievolimento delle sanzioni disposta per graduarne l'applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno posto in essere condotte meno offensive.

In particolare si può considerare quanto segue.

Assumendo esemplificativamente a base del ragionamento la struttura degli interventi realizzati nell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, devono certamente ascrivere effetti positivi di gettito alla previsione della aggravante correlata alle ipotesi in cui l'infedeltà della dichiarazione sia stata commessa mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. La previsione dell'aggravante in relazione alla fattispecie di infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette - correlata anche al contestuale innalzamento della soglia di punibilità in sede penale che determina un più ampio ricorso alla sanzione amministrativa e valutata alla luce del numero elevato di contribuenti interessati dall'intervento - deve considerarsi misura idonea a compensare gli effetti negativi derivanti delle rimodulazioni di sanzioni introdotte sempre nel contesto dell'infedele dichiarazione, riferite a fattispecie particolari (ad esempio riduzione delle sanzioni per errori "lievi" ovvero per errori di competenza), in considerazione del più esiguo numero di contribuenti interessati da questo secondo tipo di interventi.

Analoghi ragionamenti valgono con riferimento alle modifiche realizzate sotto diverse forme e finalizzate ad operare un riproporzionamento delle sanzioni - specie nel contesto di quelle poste a presidio della riscossione - nei casi di inadempimenti considerati lievi. La riduzione del minimo edittale delle sanzioni applicabili per versamenti effettuati entro 90 giorni, infatti, va valutata tenuto conto della maggiore convenienza che il contribuente trae dal ravvedere in tempi brevi l'inadempimento rispetto all'attendere gli esiti di un'attività dell'ufficio; il che produce effetti legati non solo all'incremento dei contribuenti interessati dal ravvedimento, ma anche dalla riduzione dei costi operativi posti a carico dell'amministrazione.

Le ulteriori misure introdotte dal decreto, o per la loro riferibilità a fattispecie che interessano un numero non significativo di contribuenti o per l'automatica compensazione degli effetti "diretti" con quelli "indotti" secondo il ragionamento sopra illustrato, non appaiono idonee a generare alcun aggravio per il bilancio dello Stato.

Devono, infine, considerarsi trascurabili gli effetti dell'arrotondamento dell'importo delle sanzioni attualmente previste, che sono stati per lo più effettuati al ribasso.



Ciò posto, in via meramente prudenziale, al fine di salvaguardare i saldi di finanza pubblica, si ritiene comunque di ascrivere al provvedimento in esame un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui per gli anni 2016 e 2017, tenuto conto che gli interventi sul sistema sanzionatorio previsti dall'atto stesso sono limitati ai predetti anni.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 191, ha avuto esito

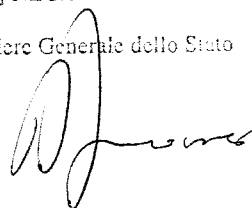
ds

☒ POSITIVO

☐ NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

26 GIU. 2015



26 06 2015

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA
DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI E DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita;

VISTI in particolare, l'articolo 6, comma 6, e l'articolo 10, comma 1, lettere a) e b), della predetta legge n. 23, del 2014, con i quali il Governo è delegato ad introdurre disposizioni per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del.... giugno 2015;

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e, per i profili di carattere finanziario, della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

SULLA proposta del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo:



TITOLO I
Revisione della disciplina degli interpelli
Articolo 1
(Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente)

1. L'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, è sostituito dal seguente:

“ARTICOLO 11
(Diritto di interpello)

1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni;
- b) la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo ... (internazionalizzazione) e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo... (internazionalizzazione);
- c) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- d) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

2. Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

3. L'amministrazione risponde alle istanze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere c) e d) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

4. Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

5. La presentazione delle istanze di cui al comma 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

6. L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi

chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.”.

Articolo 2 **(Legittimazione e presupposti)**

1. Possono presentare istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, i contribuenti, anche non residenti, e i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti insieme con questi o in loro luogo all'adempimento di obbligazioni tributarie.

2. L'istanza di cui al comma 1 deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta.

Articolo 3 **(Contenuto delle istanze)**

1. L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve contenere:

- a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b) l'indicazione del tipo di istanza fra quelle di cui alle lettere del comma 1 e al comma 2, dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente;
- c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- e) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;
- f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione e deve essere comunicata la risposta;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

2. All'istanza di interpello è allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione procedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente.

3. Nei casi in cui le istanze siano carenti del requisito di cui alle lettere b), esclusi i casi di errata indicazione del tipo di istanza fra quelle di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, e dei requisiti di cui alle lettere d), e), f), g) del comma 1, l'amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.

Articolo 4 **(Istruttoria dell'interpello)**

1. Quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'amministrazione può chiedere, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. In tal caso il parere è reso, per gli interpelli di cui al comma 1 lettere a) e b) dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, entro sessanta giorni e, per gli interpelli di cui al medesimo comma 1, lettere c) e d), e per quelli di cui al comma 2 del medesimo articolo 11, entro novanta giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.
2. La mancata presentazione della documentazione richiesta ai sensi del comma 1 entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge.

Articolo 5 **(Inammissibilità delle istanze)**

1. Le istanze di cui all'articolo 2 sono inammissibili se:
 - a) sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3, comma 1;
 - b) non sono presentate preventivamente ai sensi dell'articolo 2, comma 2;
 - c) non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente;
 - d) hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente;
 - e) vertono su materie oggetto delle procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo ... (internazionalizzazione), 2 del decreto legislativo ... (internazionalizzazione) e della procedura di cui all'articolo 6 del decreto legislativo ... (certezza del diritto);
 - f) vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza;
 - g) il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'articolo 3, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.

Articolo 6 **(Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso)**

1. Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.
2. Se è stata fornita risposta alle istanze di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, al di fuori dei casi di cui all'articolo 5, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione



dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. L'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al periodo precedente.

3. Le disposizioni di cui all'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 52, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

Articolo 7 **(Modifiche e abrogazioni)**

1. L'articolo 113 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è sostituito dal seguente:

“Articolo 113

(Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari)

1. Gli enti creditizi possono optare per la non applicazione del regime di cui all'articolo 87 alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia ai sensi dell'articolo 23 della legge 28 dicembre 2005 n. 262.
 2. L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata quando sussistono:
 - a) nel caso di acquisizione di partecipazioni per il recupero dei crediti, i motivi di convenienza rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti, le modalità ed i tempi previsti per il recupero e, ove si tratti di partecipazioni dirette nella società debitrice, che l'operatività di quest'ultima sarà limitata agli atti connessi con il realizzo e la valorizzazione del patrimonio;
 - b) nel caso di conversione di crediti, gli elementi che inducono a ritenere temporanea la situazione di difficoltà finanziaria del debitore, ragionevoli le prospettive di riequilibrio economico e finanziario nel medio periodo ed economicamente conveniente la conversione rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti; inoltre il piano di risanamento deve essere predisposto da più enti creditizi o finanziari rappresentanti una quota elevata dell'esposizione debitoria dell'impresa in difficoltà.
 3. L'opzione di cui al comma 1 comporta, nei confronti della società di cui si acquisisce la partecipazione, la rinuncia ad avvalersi delle opzioni di cui alle sezioni II e III del presente capo e della facoltà prevista dall'articolo 115 fino all'esercizio in cui mantenga il possesso delle partecipazioni di cui sopra.
 4. Ove sussistano le condizioni di cui ai commi precedenti, l'opzione di cui al comma 1 comporta, ai fini dell'applicazione degli articoli 101, comma 5, e 106, da parte degli originari creditori, l'equiparazione ai crediti estinti o convertiti delle partecipazioni acquisite e delle quote di partecipazioni successivamente sottoscritte per effetto dell'esercizio del relativo diritto d'opzione, a condizione che il valore dei crediti convertiti sia trasferito alle azioni ricevute.
 5. Gli enti creditizi possono interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente. La relativa istanza deve indicare le condizioni di cui ai commi 2 e 3.
 6. L'ente creditizio che non intende applicare il regime di cui all'articolo 87 ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5, ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare nella dichiarazione del redditi gli elementi conoscitivi essenziali indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.”.
2. All'articolo 124 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) nel comma 5, il secondo periodo è sostituito dal seguente: “Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato, il consolidato può continuare ove la società o ente controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l’effettuazione di tali operazioni, la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell’accesso al regime. Ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può interpellare l’amministrazione ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera c) della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente”;
 - b) dopo il comma 5 è introdotto il seguente: “5-bis. La società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l’istanza di interpello prevista dal comma 5 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi”.
3. All’articolo 132 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) al comma 2, la lettera d-bis) è abrogata;
 - b) al comma 3, il primo periodo è sostituito dal seguente: “Al ricorrere delle condizioni previste dagli articoli 130 e seguenti, la società controllante accede al regime previsto dalla presente sezione; la medesima società controllante può interpellare l’amministrazione ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell’opzione.”;
 - c) al comma 5, la parola “sono” è sostituita dalle seguenti “possono essere”. Al medesimo è aggiunto, infine, il seguente periodo “La società o ente controllante che intende accedere al regime previsto dalla presente sezione ma non ha presentato l’istanza di interpello prevista dal comma 3 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi”.
4. L’ultimo periodo della lettera b), del comma 5, dell’articolo 167, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall’articolo 8, comma 1, lettera b), del decreto legislativo ... (internazionalizzazione), è sostituito dal seguente: “Ai fini del presente comma, il contribuente può interpellare l’amministrazione ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente”.
5. All’articolo 110, comma 11, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “A tal fine il contribuente può interpellare l’amministrazione ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente”.
6. L’articolo 11, comma 13, e l’articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sono abrogati.
7. All’articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo il terzo comma, è inserito il seguente: “Il contribuente può comunque richiedere un parere all’amministrazione in ordine all’applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 al caso concreto, ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera d), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente”.
8. All’articolo 108 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 4, è inserito il seguente: “4-bis. Ai fini dell’applicazione delle disposizioni di cui al comma 2, il contribuente può interpellare l’amministrazione, ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera b), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza”.
9. Al comma 3 dell’articolo 84, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l’amministrazione ai sensi dell’articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente”.



10. Al comma 7, dell'articolo 172, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente".
11. All'articolo 109 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 3-*quinqüies*, è aggiunto il seguente: "3-*sexies*. Al fine di disapplicare le disposizioni di cui ai commi 3-*bis* e 3-*ter* il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.
12. All'articolo 30 della legge 30 dicembre 1994, n. 724, sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) al comma 4-*bis*, le parole "la società interessata può chiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600" sono sostituite dalle seguenti: "la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente";
 - b) al comma 4-*ter* le parole "in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-*bis*" sono sostituite dalle seguenti "non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi precedenti";
 - c) il comma 4-*quater* è sostituito dal seguente: "4-*quater*. Il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-*bis* ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi".
13. All'articolo 1, comma 8, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Il contribuente può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) della legge 212 del 2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente al fine di dimostrare che in relazione alle disposizioni con finalità antielusiva specifica le operazioni effettuate non comportano duplicazioni del beneficio di cui al presente articolo. Il contribuente che intende fruire del beneficio ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve separatamente indicare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate."
14. Il comma 3 dell'articolo 1 del decreto legislativo ... (certezza del diritto) è sostituito con il seguente "3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. A tal fine il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente. Resta ferma la possibilità del contribuente di fornire la dimostrazione di cui al primo periodo anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa."
15. Il comma 5 dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo... (certezza del diritto) è sostituito dal seguente "5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera d), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto".
16. Al comma 11, dell'articolo 168-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dall'articolo 14, comma 1, del decreto legislativo ... (internazionalizzazione), dopo le parole "articolo 11" sono aggiunte le seguenti: ", comma 1, lettera b),".

Articolo 8
(Disposizioni attuative e regole procedurali)



1. Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze e indicati gli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse e quelli da cui perverranno le risposte, le modalità di comunicazione delle medesime, nonché ogni altra regola concernente la procedura.
2. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dal presente Titolo I in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nel presente Titolo I.
3. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I.
4. Alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione del provvedimento di cui al comma 1 restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.



TITOLO II
Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria

Articolo 9

(Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546)

1. Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2:

1) nel comma 1, le parole: “nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio”, sono sostituite dalle seguenti: “le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio”;

2) nel comma 2, le parole “relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie” sono soppresse;

b) il comma 1 dell'articolo 4, è sostituito dal seguente: “1. Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.”;

c) l'articolo 10 è sostituito dal seguente:

“Articolo 10

(Le parti)

1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.”;



d) all'articolo 11:

1) il comma 2 è sostituito dal seguente: "2. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato.";

2) il comma 3-bis è soppresso.

e) l'articolo 12 è sostituito dal seguente:

"Articolo 12

(Assistenza tecnica)

1. Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

2. Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

3. Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco di cui al comma 4:

a) gli avvocati;

b) i dottori commercialisti e gli esperti contabili;

c) i consulenti del lavoro;

d) i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;

f) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636;

g) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;



h) i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

4. L'elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f) g) ed h) è tenuto dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze che vi provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente senza nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero della Giustizia, emesso ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di tenuta dell'elenco, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. L'elenco è pubblicato nel sito internet del Ministero dell'Economia e delle finanze.

5. Per le controversie di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo, sono anche abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali:

- a) gli ingegneri;
- b) gli architetti;
- c) i geometri;
- d) i periti industriali;
- e) i dottori agronomi e forestali;
- f) gli agrotecnici;
- g) i periti agrari.

6. Per le controversie relative ai tributi doganali sono anche abilitati all'assistenza tecnica gli spedizionieri doganali iscritti nell'apposito albo.

7. Ai difensori di cui ai commi precedenti deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

8. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.

9. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nei commi 3, 5 e 6 possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività previste nei medesimi commi.

10. Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio.”;

f) all'articolo 15:

- 1) al comma 1, il secondo periodo è soppresso;



2) i commi 2 e 2-bis sono sostituiti dai seguenti: “2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

2-bis. Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave la commissione tributaria, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.

2-ter. Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.

2-quater. Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

2-quinquies. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.

2-sexies. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

2-septies. Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.”;

2-octies. Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

g) all'articolo 16:

1) nel comma 1, secondo periodo, le parole: “all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale”, sono sostituite dalle seguenti: “agli enti impositori, agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,”;

2) il comma 1-bis è abrogato;

3) nel comma 4, le parole: “L'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale”, sono sostituite dalle seguenti: “gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,”;

h) dopo l'articolo 16 è inserito il seguente:

“Articolo 16-bis



(Comunicazione e notificazioni per via telematica)

1. Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del decreto legislativo n. 82 del 2005. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. Nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.
2. In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.
3. Le notificazioni tra le parti e il deposito presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione.
4. L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto.”;

i) all'articolo 17 il comma 3-bis è abrogato;

l) l'articolo 17-bis è sostituito dal seguente.

“Articolo 17-bis

(Il reclamo e la mediazione)

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12 comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.
2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.
3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.
4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per le rate successive si applica l'articolo 48-ter, comma 3. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.”.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.”;

m) all'articolo 18:

1) nel comma 2, lettera c) le parole: “del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione” sono soppresse;

2) il comma 3 è sostituito dal seguente: “3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione:

a) della categoria di cui all'art. 12 alla quale appartiene il difensore;

b) dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;

c) dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.”;

n) al comma 1, dell'articolo 23, le parole: “L'Ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione”, sono sostituite dalle seguenti: “L'ente impositore,



l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446”;

o) all'articolo 39, dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: “1-bis. La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.”;

p) all'articolo 44, comma 2, secondo periodo, le parole: “,che costituisce titolo esecutivo” sono soppresse;

q) all'articolo 46:

1) nel comma 2, le parole: “, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge”, sono soppresse;

2) il comma 3 è sostituito dal seguente: “3. Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.”;

r) all'articolo 47:

1) nel comma 3, le parole: “con lo stesso decreto, può motivatamente disporre”, sono sostituite dalle seguenti: “può disporre con decreto motivato”;

2) nel comma 4, dopo il primo periodo, è aggiunto il seguente: “Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.”

3) nel comma 5, il periodo da “di idonea garanzia” a “indicati nel provvedimento.” è sostituito dal seguente: “della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2.”;

4) dopo il comma 8, è aggiunto il seguente: “8-bis. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009.”;

s) l'articolo 48 è sostituito dal seguente:

“Articolo 48

(Conciliazione fuori udienza)



1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.
2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa.
3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.
4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.”;

t) dopo l'articolo 48 sono inseriti i seguenti:

“Articolo 48-bis

(Conciliazione in udienza)

1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32 comma 2 può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.
2. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.
3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.
4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Articolo 48-ter

(Definizione e pagamento delle somme dovute)

1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.
2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis.



3. In caso di mancato pagamento delle somme di cui al comma 2 nel termine ivi previsto, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto.

4. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni anche sanzionatorie previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.”;

u) all'articolo 49, comma 1, le parole: “escluso l'art. 337” sono soppresse;

v) l'articolo 52 è sostituito dal seguente:

“Articolo 52

(Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello)

1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'art. 4, comma 2.

2. L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

6. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

7. La sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.”;

z) all'articolo 62:

1) nel primo comma, le parole: “comma 1”, sono sostituite dalle seguenti: “primo comma”;

2) dopo il comma 2 è inserito il seguente: “2-bis. Sull’accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell’art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.”;

aa) dopo l’articolo 62 è inserito il seguente:

“Articolo 62-bis

(Provvedimenti sull’esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione)

1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l’esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell’esecuzione dell’atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.
2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
3. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell’esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.
4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all’articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell’articolo 47, comma 8-bis.
6. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.
7. La sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.”;

bb) all’articolo 63, comma 1, le parole: “un anno” sono sostituite dalle seguenti: “sei mesi”;

cc) all’articolo 64, il comma 1 è sostituito dal seguente: “1. Le sentenze pronunciate in grado d’appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell’art. 395 del codice di procedura civile.”;

dd) all’articolo 65 è aggiunto in fine il seguente comma: “3-ter. Le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all’articolo 52, in quanto compatibili.”;

ee) dopo l’articolo 67 è inserito il seguente:

“Articolo 67-bis



(Esecuzione provvisoria)

1. Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.”;

ff) all'articolo 68:

1) nel comma 1, dopo la lettera c), è inserita la seguente: “c-bis. per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.” e nell'ultimo periodo del medesimo comma, le parole: “a), b) e c)” sono soppresse;

2) nel comma 2 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.”;

gg) l'articolo 69 è sostituito dal seguente:

“Articolo 69

(Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente)

1. La sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente è immediatamente esecutiva. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis comma 5 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.

3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

4. Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

5. In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

hh) all'articolo 70:

1) nel comma 1, le parole: “Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l’esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la”, sono sostituite dalla seguente “La”;

2) nel comma 2, le parole: “dall’ufficio del Ministero delle finanze o dall’ente locale dell’obbligo posto a carico della”, sono sostituite dalle seguenti: “a carico dell’ente impositore, dell’agente della riscossione o del soggetto iscritto nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla”;

3) nel comma 4, le parole: “all’ufficio del Ministero delle finanze o all’ente locale obbligato”, sono sostituite dalle seguenti: “ai soggetti di cui al comma 2 obbligati”;

4) nei commi 5 e 7, le parole: “del Ministero delle finanze o l’ente locale”, sono soppresse; inoltre, sempre nel comma 7, al secondo periodo, le parole: “della legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.”, sono sostituite dalle seguenti: “del Titolo VII del Capo IV del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.”;

5) dopo il comma 10 è inserito il seguente: “10-bis. Per il pagamento di somme dell’importo fino a diecimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.”.



Articolo 10

(Norme di coordinamento)

1. All'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento dell'imposta sui redditi", i commi terzo, quarto e quinto sono sostituiti dai seguenti: "Il Ministero dell'economia e delle finanze può autorizzare all'esercizio dell'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie, se cessati dall'impiego dopo almeno venti anni di effettivo servizio di cui almeno gli ultimi dieci prestati a svolgere attività connesse ai tributi, gli impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto degli enti impositori e del Ministero nonché gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza. L'autorizzazione può essere revocata o sospesa in ogni tempo con provvedimento motivato. Le attività connesse ai tributi sono individuate con il decreto di cui all'articolo 12, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Ai soggetti di cui al terzo comma, ancorché iscritti in un albo professionale, è vietato di esercitare funzioni di assistenza e di rappresentanza presso gli enti impositori e davanti le commissioni tributarie per un periodo di due anni dalla data di cessazione del rapporto d'impiego.

L'esercizio delle funzioni di rappresentanza e assistenza in violazione del presente articolo è punito con la sanzione amministrativa da euro mille a euro cinquemila."

2. All'articolo 14, comma 3-bis del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", le parole: "comma 5", sono sostituite dalle seguenti "comma 2";

3. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662", sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 19:

1) nel comma 2, le parole "dell'articolo 47" sono sostituite dalle seguenti: "dell'articolo 52";

2) nel comma 3, le parole: "idonea garanzia anche a mezzo di fidejussione bancaria o assicurativa.", sono sostituite dalle seguenti: "la garanzia di cui all'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.";

3) nel comma 6, le parole: "entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza." sono sostituite dalle seguenti: "ai sensi dell'articolo 68, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.";

b) all'articolo 22:



1) nel comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: “Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, il termine è triplicato.”;

2) il comma 4 è sostituito dal seguente: “4. Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il presidente provvede con decreto motivato assunto ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la commissione, con sentenza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.”;

3) il comma 5 è soppresso;

4) nel comma 6, le parole “idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa.”, sono sostituite dalle seguenti: “la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.”;

5) il comma 7 è sostituito dal seguente: “7. I provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi del comma 1 perdono efficacia:

a) se non sono eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione;

b) se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso, il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;

c) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso gli atti di cui alla lettera b). La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.”.



Articolo 11

(Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545)

1. Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2, il comma 1 è sostituito dai seguenti: "1. A ciascuna delle commissioni tributarie provinciali e regionali è preposto un presidente che presiede anche la prima sezione. L'incarico ha durata quadriennale a decorrere dalla data di esercizio effettivo delle funzioni ed è rinnovabile per una sola volta e per un uguale periodo, previa valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dell'attività svolta nel primo triennio del quadriennio iniziale. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria stabilisce con proprio regolamento il procedimento e le modalità di tale valutazione, garantendo la previa interlocuzione con l'interessato. Il Presidente non può essere nominato tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i tre anni successivi alla nomina.

1-bis. A seguito di valutazione negativa da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e comunque all'esito dell'ottavo anno di esercizio delle funzioni di cui al comma 1, il giudice tributario è riassegnato a sua richiesta, salvo tramutamento all'esercizio di funzioni analoghe o diverse all'incarico di presidente di sezione nella commissione tributaria a cui era preposto ovvero in quella di precedente provenienza.”;

b) all'articolo 6, il comma 1 è sostituito dai seguenti: "1. Con provvedimento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria sono istituite sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il provvedimento stesso.

1-bis. I presidenti delle commissioni tributarie assegnano il ricorso ad una delle sezioni tenendo conto, preliminarmente, della specializzazione di cui al precedente comma e applicando successivamente i criteri cronologici e casuali.”;

c) all'articolo 7, comma 1, dopo la lettera e) è inserita la seguente: “e-bis) essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche.”;

d) all'articolo 8, comma 1:

1) nella lettera h), dopo la parola: “partiti” aggiungere le seguenti: “o movimenti”;

2) nella lettera i), le parole “esercitano la consulenza tributaria,” sono sostituite dalle seguenti: “direttamente o attraverso forme associative, esercitano l'attività di consulenza tributaria,”;

e) all'articolo 9, comma 1, dopo le parole: “I componenti delle commissioni tributarie” sono inserite le seguenti: “immessi per la prima volta nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 40, della legge 12 novembre 2011, n. 183,” ed è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “In ogni altro



caso alla nomina dei componenti di commissione tributaria si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.”;

f) all'articolo 11 è aggiunto infine il seguente comma: “5-bis Nei casi di necessità di servizio, il Ministro dell'economia e delle finanze può disporre, su richiesta del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, l'anticipazione nell'assunzione delle funzioni.”;

g) l'articolo 15 è sostituito dal seguente:

“Articolo 15

(Vigilanza e sanzioni disciplinari)

1. Il presidente di ciascuna commissione tributaria esercita la vigilanza sugli altri componenti e sulla qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione, al fine di segnalarne le risultanze al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per i provvedimenti di competenza. Il presidente di ciascuna commissione tributaria regionale esercita la vigilanza sulla attività giurisdizionale delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella circoscrizione della stessa e sui loro componenti.
2. I componenti delle commissioni tributarie, per comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio, sono soggetti alle sanzioni individuate nei successivi commi.
3. Si applica la sanzione dell'ammonimento per lievi trasgressioni.
4. Si applica la sanzione non inferiore alla censura, per:
 - a) i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 2, arrecano ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti;
 - b) la consapevole inosservanza dell'obbligo di astensione nei casi previsti dalla legge;
 - c) i comportamenti che, a causa dei rapporti comunque esistenti con i soggetti coinvolti nel procedimento ovvero a causa di avvenute interferenze, costituiscano violazione del dovere di imparzialità;
 - d) i comportamenti abitualmente o gravemente scorretti nei confronti delle parti, dei loro difensori, o di chiunque abbia rapporti con il giudice nell'ambito della Commissione tributaria, ovvero nei confronti di altri giudici o di collaboratori;
 - e) l'ingiustificata interferenza nell'attività giudiziaria di altro giudice;
 - f) l'omessa comunicazione al Presidente della Commissione tributaria da parte del giudice destinatario delle avvenute interferenze;
 - g) il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia;
 - h) la scarsa laboriosità, se abituale;
 - i) la grave o abituale violazione del dovere di riservatezza;
 - l) l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti.



5. Si applica la sanzione non inferiore alla sospensione dalle funzioni per un periodo da un mese a due anni, per:

- a) il reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni;
- b) i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 2, arrecano grave e ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti;
- c) l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti, se abituale e grave;
- d) il frequentare persona che consti essere stata dichiarata delinquente abituale, professionale o per tendenza o aver subito condanna per delitti non colposi alla pena della reclusione superiore a tre anni o essere sottoposta ad una misura di prevenzione, salvo che sia intervenuta la riabilitazione, ovvero l'intrattenere rapporti consapevoli di affari con una di tali persone.

6. Si applica la sanzione dell'incapacità a esercitare un incarico direttivo per l'interferenza, nell'attività di altro giudice tributario, da parte del presidente della commissione o della sezione, se ripetuta o grave.

7. Si applica la rimozione dall'incarico nei casi di recidiva in trasgressioni di cui ai commi 5 e 6.”;

h) all'articolo 21:

1) nel comma 1, il primo periodo è sostituito dai seguenti: “Le elezioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria hanno luogo entro quattro mesi dallo scadere del precedente Consiglio. Esse sono indette con provvedimento del Presidente del Consiglio di presidenza, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana almeno quarantacinque giorni prima della data stabilita per le elezioni.”;

2) i commi 2 e 2-bis sono sostituiti dai seguenti: “2. Il Presidente del Consiglio di presidenza nomina, con propria delibera, l'ufficio centrale elettorale, che si insedia presso lo stesso Consiglio di presidenza, ed è costituito da un presidente di Commissione tributaria, che lo presiede, e da due giudici tributari. Con la stessa delibera sono nominati, altresì, i tre giudici supplenti, che sostituiscono i componenti effettivi in caso di loro assenza o impedimento.

2-bis. Le candidature devono essere presentate all'ufficio centrale elettorale, a mezzo plico raccomandato, almeno venticinque giorni prima delle elezioni mediante compilazione della apposita scheda di presentazione. Ciascun candidato è presentato da non meno di venti e da non oltre trenta giudici tributari. Le firme di presentazione possono essere apposte e depositate anche su più schede di presentazione, se i candidati raccolgono firme di presentazione in Commissioni diverse da quella di appartenenza.

2-ter. Nessuno può presentare più di un candidato né essere, contemporaneamente, candidato e presentatore di se stesso. L'inosservanza delle disposizioni del presente comma determina la nullità di ogni firma di presentazione proposta dal medesimo soggetto.

2-quater. Nei dieci giorni successivi alla scadenza del termine di cui al comma 3, l'ufficio elettorale centrale accerta che nei confronti del candidato non sussistono le cause di ineleggibilità di cui all'articolo 20. Lo stesso Ufficio verifica, altresì, il rispetto delle disposizioni di cui ai commi 3 e 4, esclude, con provvedimento motivato, le candidature non presentate dal prescritto numero di presentatori ovvero quelle dei candidati ineleggibili, e trasmette immediatamente le candidature



ammesse al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. L'elenco dei candidati è pubblicato sul sito istituzionale del Consiglio ed inviato dallo stesso per posta elettronica a tutti i componenti delle Commissioni tributarie. Detto elenco è altresì affisso, a cura dei Presidenti di commissione, presso ciascuna Commissione tributaria.

2-quinquies. Le operazioni elettorali si svolgono presso le sedi delle commissioni tributarie provinciali e regionali e presso ciascuna di queste sedi è istituito l'ufficio elettorale locale, che assicura l'espletamento delle operazioni di voto, composto dal presidente della commissione o da un suo delegato, che lo presiede, e da due giudici tributari, nominati dal presidente delle rispettive commissioni almeno venti giorni prima della data fissata per le elezioni. Sono nominati altresì tre supplenti, i quali sostituiscono i componenti effettivi in caso di loro assenza o impedimento. Non possono far parte degli Uffici elettorali giudici tributari che abbiano riportato sanzioni disciplinari più gravi dell'ammonizione.

2-sexies. Gli uffici elettorali locali presiedono alle operazioni di voto che si svolgono presso di esse e provvedono allo scrutinio di tutte le schede elettorali, previa apertura delle urne e conteggio delle schede, determinando il totale dei voti validi e il totale delle preferenze per ciascun candidato. Le operazioni di scrutinio hanno inizio il giorno successivo a quello di voto e di esse, come pure delle contestazioni decise ai sensi dell'articolo 22, comma 4, si dà atto nel processo verbale.

2-septies. Con regolamento del Consiglio di Presidenza sono stabilite le disposizioni di attuazione del presente articolo.”;

i) l'articolo 22 è sostituito dal seguente:

“Articolo 22

(Votazioni)

1. Ciascun elettore può esprimere il voto per non più di tre candidati. Le schede devono essere preventivamente controfirmate dai componenti dell'ufficio elettorale ed essere riconsegnate chiuse dall'elettore.

2. Il voto, personale, diretto e segreto, viene espresso presso la sede della commissione presso la quale è espletata la funzione giurisdizionale.

3. Gli uffici elettorali locali presiedono alle operazioni di voto che si svolgono presso di esse e provvedono allo scrutinio di tutte le schede elettorali, previa apertura delle urne e conteggio delle schede, determinando il totale dei voti validi e il totale delle preferenze per ciascun candidato. Le operazioni di scrutinio hanno inizio il giorno successivo a quello di voto e di esse, come pure delle contestazioni decise ai sensi del comma 4, si deve dare atto nel processo verbale delle operazioni.

4. L'ufficio elettorale regionale decide a maggioranza sulle contestazioni sorte durante le operazioni di voto nonché su quelle relative alla validità delle schede, dandone atto nel processo verbale delle operazioni.

5. Al termine delle operazioni elettorali il verbale di scrutinio è trasmesso all'ufficio elettorale centrale che provvede alla proclamazione degli eletti.”;

l) all'articolo 23:



1) nel comma 1 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "I nominativi degli eletti sono comunicati al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria e al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.";

2) dopo il comma 3 sono aggiunti i seguenti "3-bis. Nei quindici giorni successivi all'emanazione del decreto del Presidente della Repubblica, di cui all'articolo 17, comma 1, il Presidente in carica del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria convoca per l'insediamento il Consiglio nella sua nuova composizione.

3-ter. Il Consiglio di Presidenza scade al termine del quadriennio e continua ad esercitare le proprie funzioni fino all'insediamento del nuovo Consiglio."

m) all'articolo 24, comma 1, la lettera h) è sostituita dalla seguente: "h) assicura l'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze entro il mese di ottobre dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi;"

n) all'articolo 29, il comma 2, è sostituito dal seguente: "2. Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta entro il 30 ottobre di ciascun anno una relazione al Parlamento sullo stato della giustizia tributaria nell'anno precedente anche sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza, con particolare riguardo alla durata dei processi e all'efficacia degli istituti deflattivi del contenzioso."

2. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria adotta il regolamento di cui al comma 1, dell'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come sostituito dal comma 1, lettera a), del presente articolo entro sei mesi dalla entrata in vigore del presente decreto.

TITOLO III
DISPOSIZIONI TRANSITORIE E NORMA FINANZIARIA

Articolo 12

(Disposizioni transitorie)

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione dell'art. 9, comma 1, lettere ee) e gg) che entrano in vigore dal 1° gennaio 2017.
2. Fino all'approvazione dei decreti previsti dagli articoli 12, comma 4 e 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificati dall'articolo 10 del presente decreto, restano applicabili le disposizioni previgenti di cui ai predetti articoli 12 e 69.
3. Le disposizioni contenute nel comma 3 dell'articolo 16-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificati dall'articolo 10 del presente decreto, si applicano con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163.
4. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, comma 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come sostituito dal comma 1, lettera a), dell'articolo 11 agli incarichi in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, si tiene conto anche del periodo maturato alla medesima data nelle relative funzioni.

Art. 13

(Disposizione finanziaria)

1. Agli oneri derivanti dall'articolo 9, comma 1, lettera gg), pari a 86 milioni di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018, si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI E DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Relazione illustrativa

TITOLO I

Il presente decreto legislativo al **TITOLO I** dà attuazione alle disposizioni contenute nell'articolo 6, comma 6, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) che, nel contesto delle misure volte a rafforzare la cooperazione tra amministrazione e contribuenti e nel quadro della costruzione di un rapporto fondato sul dialogo e sulla reciproca collaborazione, ha posto al centro del dibattito la necessità di provvedere ad una riforma dell'istituto dell'interpello, dettando importanti linee guida per la sua razionalizzazione.

L'obiettivo è coerente col fenomeno di profonda trasformazione del ruolo e delle funzioni della pubblica amministrazione, compresa quella fiscale, rispetto al quale la recente legge delega vuole segnare un ulteriore significativo ed importante passo avanti, tenuto conto che - fin dalla ormai datata legge 241 del 1990 - il legislatore è sempre più spesso intervenuto per sostituire al modello tradizionale ed autoritativo dell'amministrazione "controllore" quello, più moderno ed avanzato, di un'amministrazione collaborativa, propensa al dialogo coi cittadini ed incline a supportarli nell'adempimento dei loro obblighi, non ultimi quelli tributari.

Questo processo di trasformazione della pubblica amministrazione ha portato negli anni ad attribuire un ruolo centrale al correlato obiettivo di realizzazione della *tax compliance* che, nelle sue molteplici estrinsecazioni, da sola può avviare un importante percorso di affermazione della cultura della legalità, anche fiscale, ma che esige- per porsi come tale- di operare in un contesto credibile, caratterizzato dalla semplicità del sistema normativo (e della sua applicazione) e dalla efficienza di un'amministrazione che sia soprattutto espressione di "servizi".

In questo contesto e con questa premessa, la legge delega ha dato voce, tra le diverse forme di contatto tra contribuenti ed amministrazione, alle esigenze di potenziamento e modernizzazione dell'istituto dell'interpello che, ancora nella fase embrionale della costituzione del rapporto fiscale, è stato pensato dal legislatore come strumento di supporto al contribuente nella comprensione, nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme di legge all'interno di un sistema giuridico non di rado complesso, incerto, frutto di sovrapposizioni e stratificazioni che hanno reso e ancora possono rendere estremamente difficile l'individuazione del corretto comportamento da tenere.

Fin dalle sue prime manifestazioni nel sistema giuridico, in seno alla legge 30 dicembre 1991, n. 413 prima ed all'articolo 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600 poi (come introdotto dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358), anni prima della sua generalizzazione ad opera dello Statuto dei diritti del contribuente, l'interpello ha rappresentato lo strumento per conoscere il parere dell'amministrazione finanziaria sulla interpretazione di norme di legge in relazione ai casi concreti e personali dei singoli contribuenti. Un significativo percorso, culturale prima ancora che normativo, è stato compiuto nel corso di tutti gli anni '90, ed ha portato l'istituto a diventare, per effetto del menzionato Statuto dei diritti del contribuente, da strumento di contatto episodico, occasionale e limitato alle fattispecie per le quali era espressamente contemplato, a strumento di portata generale di dialogo in una sede diversa e prodromica rispetto a quella tradizionale

di incontro col contribuente, ossia il procedimento di accertamento. Lo Statuto ha, inoltre, compiuto un'ulteriore e significativa opera di valorizzazione dell'istituto arricchendolo di garanzie "rafforzate", sconosciute alle forme di interpello già note all'ordinamento (quello antielusivo della legge 413 citata e quello disapplicativo di cui all'articolo 37 bis, comma 8, del DPR 600), prime tra tutte il silenzio assenso (a presidio della certezza dei tempi di risposta) e la nullità degli atti impositivi e sanzionatori difforni dalla risposta dell'amministrazione (a garanzia del vincolo imposto dalla medesima risposta alla amministrazione).

Su questo fenomeno di generalizzazione dell'istituto, che riveste un ruolo essenziale nella comprensione della centralità dell'interpello per come tracciato dallo Statuto, si è innestato un fenomeno inverso, quello della proliferazione delle tipologie di interpello, nella misura in cui si sono venuti a sovrapporre al modello "generale" delineato dallo Statuto, astrattamente applicabile ad ogni norma dalla portata obiettivamente incerta, i modelli "particolari" creati dal legislatore per finalità diverse – ad esempio latamente autorizzatorie o agevolative - ed in relazione a norme di volta in volta specifiche.

Nel tempo, la ricchezza di modelli di riferimento (ciascuno inevitabilmente accompagnato da proprie regole procedurali), unita agli indiscutibili, seppur differenziati, vantaggi collegati alla eventualità di una risposta favorevole dell'amministrazione, sia nel contesto dell'interpello "generale" che, a maggior ragione, in quello degli interpelli "particolari", lungi dal rivelarsi un valore, si è tradotta in un elemento di complicazione del sistema. È evidente, infatti, che l'esistenza di tipologie di interpello diverse, caratterizzate tutte da finalità differenti, da un lato, e regole applicative differenziate, dall'altro, hanno finito per generare un disorientamento da parte dei contribuenti nella individuazione dello strumento da utilizzare.

Sempre nella ricostruzione della storia dell'interpello, un ruolo non secondario è venuta ad assumere la creazione, da parte del legislatore, della categoria dei cosiddetti "interPELLI obbligatori", intendendosi per tali tutti quelli in cui, ferma restando la natura della risposta, la legge contemplava l'obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile. L'obbligo di presentazione dell'istanza, previsto dalla normativa di riferimento, rispondeva, in particolare, all'esigenza di consentire all'Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a determinate situazioni (ad esempio, il possesso di partecipazioni in società localizzate in Paesi cd. Black list o la realizzazione di operazioni di aggregazione aziendale) considerate a priori dal legislatore potenzialmente elusive e meritevoli, pertanto, di un'attenzione particolare.

Rispetto a queste ultime categorie di interpelli, negli anni, i contribuenti hanno avvertito un'esigenza di tutela giurisdizionale immediata che non si era mai posta per le risposte alle istanze di interpello ordinario, caratterizzate dalla indiscutibile natura di pareri e dalla inidoneità a creare qualsivoglia vincolo comportamentale in capo al contribuente istante. Tale esigenza è sfociata in un fenomeno, sempre più massiccio, di ricorso al giudice avverso presunti dinieghi di agevolazioni e/o autorizzazioni, foriero, tuttavia, di non irrilevanti problemi sulle dinamiche ordinarie dei successivi ed eventuali atti di accertamento sia sulle vicende processuali.

Da quanto descritto sono nate, in particolare, le esigenze di ripensamento dell'istituto in chiave di razionalizzazione e modernizzazione con l'obiettivo, nel rispetto delle prerogative intrinsecamente partecipative, di restituire all'interpello la funzione di strumento di dialogo privilegiato e qualificato del contribuente con l'amministrazione.

Nel dettare le linee guida essenziali al legislatore delegato, l'articolo 6 della legge delega ne ha individuate tre in particolare:

- la tendenziale eliminazione delle forme di interpello “obbligatorio”, sopra descritte, in quanto queste hanno finito per gravare i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio preventivo, per l’amministrazione finanziaria;
- l’omogeneità, da intendersi riferita non tanto alle finalità che l’interpello può assolvere quanto, soprattutto, alle esigenze di una eventuale tutela giurisdizionale ed alle regole procedurali applicabili;
- la maggiore tempestività nella redazione dei pareri quale elemento ulteriore e diverso rispetto alla certezza dei tempi della risposta, che ha portato, da un lato, a attribuire perentorietà a tutti i termini di risposta (anche quelli relativi ad istanze per le quali finora il termine previsto dalla legge è meramente ordinatorio) e, dall’altro, ad attuare una significativa riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze, specialmente nelle ipotesi di richiesta di documentazione integrativa.

Con riferimento al primo punto, nel quadro dell’attuazione dell’esigenza di generale semplificazione del rapporto fisco-contribuente di cui è portatrice la legge delega, il legislatore ha inteso segnare il passaggio da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa ex ante di determinate fattispecie a uno basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale è tendenzialmente riconosciuta la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l’accesso a specifici regimi fiscali, ovvero per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive. Dell’interpello, in altre parole, è stata ulteriormente valorizzata la natura di opportunità, *rectius*, di strumento di gestione del rischio fiscale (come testimonia l’inserimento da parte della legge delega delle disposizioni in materia di interpelli all’interno dell’articolo riguardante gli strumenti di gestione del rischio fiscale).

Il Titolo I si compone di 8 articoli ed è così strutturato:

- l’articolo 1 contiene importanti modifiche all’articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, finalizzate, da un lato, ad attribuire dignità di principio statutario al diritto di interpello in relazione a tutte le tipologie, comprese quelle diverse dall’interpello ordinario attualmente contemplato e, dall’altro, a rendere comuni le garanzie attualmente previste;
- gli articoli da 2 a 5, dedicati a tracciare le più importanti disposizioni procedurali del nuovo interpello, disciplinano la legittimazione alla presentazione delle istanze, il contenuto delle stesse, le regole dell’istruttoria e i casi di inammissibilità;
- l’articolo 6 è specificamente dedicato al coordinamento con la successiva fase amministrativa ed eventualmente con quella giurisdizionale;
- l’articolo 7 contiene una serie di modifiche alle norme vigenti, rese necessarie per effetto delle novità introdotte dal decreto;
- l’articolo 8 prevede un rinvio a provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali per dettare eventuali ulteriori regole procedurali, prime tra tutte quelle concernenti l’individuazione dell’ufficio competente ai fini della presentazione dell’istanza e ai fini della risposta e le regole per la comunicazione di quest’ultima agli istanti.

Il nuovo diritto d'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 1)

L'articolo 1 del decreto modifica, fin dalla rubrica, l'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, titolato attualmente "Interpello del contribuente" e contenente, come premesso, solo la disciplina dell'interpello "ordinario".

Il nuovo articolo 11 dello Statuto, rubricato "diritto di interpello", nell'elevare al rango dei principi statutari il diritto di interpello del contribuente in quanto tale e nel riconoscere garanzie comuni per tutti i tipi di istanze, con ciò innovando significativamente rispetto al panorama attuale, riconosce ed anzi valorizza le peculiarità e l'autonomia delle diverse tipologie ad esso riconducibili, individuandone, in particolare, le seguenti cinque:

- l'interpello "ordinario" (articolo 11, comma 1, lettera a))
- l'interpello "qualificatorio" (articolo 11, comma 1, lettera b))
- l'interpello "probatorio" (articolo 11, comma 1, lettera c))
- l'interpello "anti abuso" (articolo 11, comma 1, lettera d))
- l'interpello "disapplicativo" (articolo 11, comma 2) che resta, in omaggio alla tendenziale eliminazione degli interpelli obbligatori, l'unica forma prevista

L'*interpello "ordinario"* in nulla differisce rispetto a quanto attualmente previsto; si tratta, infatti, di una richiesta volta a ottenere un parere quando sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali. Il legislatore, nella definizione contenuta alla lettera a), in altre parole, si limita a mutuare la formulazione contenuta attualmente nell'articolo 11, confermando la struttura di interpello "generale", attivabile in relazione a qualsiasi disposizione di legge che si presenti obiettivamente incerta nella sua applicazione alla fattispecie concreta e personale.

L'*interpello "qualificatorio"* costituisce, invece, un'importante novità del sistema, complementare rispetto all'interpello ordinario di cui alla lettera a); da quest'ultimo, in particolare, differisce per il rilievo che assume la valutazione della fattispecie obiettivamente incerta rispetto all'interpretazione delle norme di legge invocate dal contribuente nel caso concreto. La lettera b) del comma 1 prevede, infatti, la facoltà del contribuente di chiedere un parere non tanto in relazione alla "applicazione delle disposizioni" quanto in ordine alla "corretta qualificazione delle fattispecie" quando sussistano obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime. A differenza dell'interpello interpretativo, dunque, l'oggetto dell'interpello qualificatorio non è la norma, ma la qualificazione della fattispecie. L'interpello in questione espressamente esclude le ipotesi già rientranti nell'ambito applicativo (i) della nuova procedura di ruling internazionale prevista dall'articolo 1 dello schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (d'ora in avanti "decreto internazionalizzazione" che ha di recente sostituito l'articolo 8 del decreto legislativo 269 del 2003), (ii) e delle ipotesi costituenti "nuovo investimento" nell'accezione prevista dall'articolo 2 del decreto internazionalizzazione, per le quali è possibile attivare la procedura di interpello speciale "dedicata" ivi prevista. La facoltà di presentazione delle istanze di interpello presuppone in ogni caso l'esistenza di un'obiettiva incertezza sulla qualificazione delle fattispecie, con la conseguenza che quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell'istanza. Rientrano, in particolare, nell'ambito applicativo della nuova ipotesi tutte quelle fattispecie, purché complesse, obiettivamente incerte - quali ad esempio la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di

imprese residenti di cui al nuovo articolo 168 ter del TUIR o la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero a quelle di rappresentanza— sempre che l'istanza sia finalizzata ad ottenere chiarimenti sull'applicazione di disposizioni tributarie.

Resta fermo che l'interpello qualificatorio, al pari dell'interpello ordinario, non può comunque avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico. Non potrà quindi correttamente qualificarsi istanza di interpello quella tesa ad ottenere accertamenti di fatto (ad esempio, le operazioni di classamento, di calcolo della consistenza e l'estimo catastale ovvero l'accertamento della natura illecita di un provento ai fini dell'applicazione della relativa disciplina) esperibili esclusivamente nelle sedi proprie.

L'*interpello "probatorio"* costituisce una categoria molto ampia, nel cui contesto sono riconducibili diverse tipologie di istanze già conosciute dall'ordinamento, e si sostanzia in una richiesta all'amministrazione tesa a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'"adozione" di un determinato regime fiscale. Stante l'ampiezza della formula utilizzata dal legislatore, che fa riferimento generale ai "regimi fiscali" e l'effetto di generare una fisiologica "anticipazione" della valutazione che ordinariamente l'amministrazione svolge in sede di accertamento - dove peraltro dispone di ogni potere che consenta di riscontrare anche la correttezza ed esaustività degli elementi addotti - la richiesta può essere inoltrata solo nei casi espressamente previsti- quelli, appunto, contenenti l'esplicito richiamo all'interpello di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 11. In quest'ottica, il riferimento all'accesso a un determinato regime fiscale va interpretato in senso ampio, come comprensivo dei casi in cui si tratti della non operatività di determinate limitazioni o regole speciali.

In questa categoria sono ricomprese ipotesi molto eterogenee, tra cui:

- le istanze di interpello attualmente previste dall'articolo 11, comma 13, della legge 413 del 1991, tese a fornire, in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in paesi cd "black list", la dimostrazione delle condizioni esimenti previste dall'articolo 110 del TUIR;
- le istanze di interpello cd. Controlled Foreign Companies (d'ora in avanti CFC) ai sensi dell'articolo 167 del TUIR. tese a fornire la dimostrazione delle condizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo ;
- le istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del TUIR dagli enti creditizi che scelgano di non applicare il regime proprio delle partecipazioni di cui all'articolo 87 TUIR a quelle acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia;
- le istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'articolo 124 del TUIR, presentate in occasione della effettuazione di operazioni di riorganizzazione generalmente interruttive del medesimo, tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articolo 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime;
- le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale di cui all'articolo 132 del TUIR;
- le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'articolo 30 della legge 30 dicembre 1994, n. 724;

- le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibile di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale 14 marzo 2012.

L'interpello "*anti abuso*" - destinato ad assorbire le principali fattispecie ricomprese nel capo di applicazione dell'interpello antielusivo di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991 - costituisce il nuovo strumento, peraltro già previsto in seno al nuovo articolo 10 bis dello Statuto che ha dato fondamento normativo alla controversa definizione di abuso del diritto, attraverso il quale il contribuente può chiedere all'amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Il medesimo interpello - anche in considerazione del comune fondamento - può essere attivato dal contribuente per conoscere il parere dell'amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione, ai sensi del comma 3 dell'articolo 37 del DPR 600 del 1973.

Il successivo comma 2 contiene la disciplina dell'interpello cd. "*disapplicativo*" - già noto perché previsto dall'articolo 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 - il quale consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Si tratta, indubbiamente, della categoria di istanze che ha creato maggiore esigenza di coordinamento con la struttura generale del procedimento tributario in quanto non solo preposta a presidiare tendenzialmente disposizioni di carattere antielusivo (ad esempio, la disciplina del riporto delle perdite ai sensi dell'articolo 84 TUIR ovvero, a seguito di operazioni di fusione, dell'articolo 172 del TUIR), ma coincidente - in linea di massima - con una delle principali ipotesi di "interpelli obbligatori" nel senso prima illustrato. Proprio tale categoria di istanze ha finito, nel tempo, per generare il dubbio sulla necessità di una tutela giurisdizionale immediata avverso la risposta dell'amministrazione e, in virtù di questo retaggio, è stata oggetto di particolare attenzione da parte del decreto delegato nella parte relativa al coordinamento con l'attività contenziosa (articolo 6). In considerazione di ciò il legislatore, pur mutuando a fini definitivi la medesima formulazione letterale contenuta nell'articolo 37 bis, comma 8, del DPR 600 del 1973, ha avvertito la necessità di precisare che la presentazione dell'istanza di interpello ovvero la mancata presentazione non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso. Nel caso di risposta negativa, è prevista, in particolare, la possibilità della sua impugnazione "differita", ossia unitamente al ricorso avverso l'atto di accertamento.

Il comma 3 del nuovo articolo 11 disciplina i nuovi termini della risposta alle istanze di interpello; la disposizione prevede, in particolare, una riduzione dei tempi di lavorazione degli interpelli ordinari - che passano dagli attuali 120 a 90 giorni - , l'assegnazione del medesimo termine di 90 giorni per l'istruttoria dei nuovi interpelli qualificatori ed un riconoscimento della certezza dei tempi di risposta (fissati in 120 giorni) per tutte le altre tipologie.

Al riguardo giova ricordare che il comma 3, nella previsione dei tempi di lavorazione sopra indicati, ha contribuito a dare attuazione all'esigenza di uniformità delle regole rispetto al passato; basti pensare che nel contesto degli interpelli di cui alla lettera c) - per i quali vale il nuovo termine unico di 120 giorni - sono ricomprese fattispecie estremamente eterogenee tra loro, oggetto, in passato, di trattamenti estremamente differenziati anche nei tempi di lavorazione. Mentre, infatti, per le istanze di interpello ex art. 113 del TUIR e per quelle CFC ex articolo 167 TUIR (così come per le istanze di interpello nell'ambito della continuazione del consolidato nazionale e dell'accesso al consolidato

mondiale ai sensi, rispettivamente, degli articoli 124 e 132 del TUIR) valevano le regole ed i tempi di lavorazione degli interpelli ordinari, per gli interpelli delle società non operative, così come per le istanze di interpello relative al beneficio ACE ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del citato decreto legge 201 del 2011 (fissati ordinariamente in 90 giorni) non era prevista la perentorietà dei tempi di risposta.

Il medesimo comma 3 prosegue prevedendo, a conferma di quanto già disposto dall'attuale testo dell'articolo 11, che la risposta, scritta e motivata, vincola l'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente e stabilendo la nullità di qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emesso in difformità della risposta.

La nuova formulazione, nel confermare la vincolatività della risposta solo per l'amministrazione, rispetto al passato, innova il testo identificando espressamente l'amministrazione "in ogni suo organo", compresi, pertanto, quelli ausiliari. Per effetto della nuova disposizione dello Statuto, in altre parole, la presenza di una risposta favorevole preclude anche ai verificatori della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate di formulare rilievi nel processo verbale di constatazione emesso in esito ad accessi, ispezioni e verifiche, laddove le medesime questioni siano state oggetto di un vaglio favorevole dell'amministrazione in sede di risposta all'istanza, sempre che non siano emersi, nel corso dell'indagine, elementi che alterano il quadro rappresentato dal contribuente in sede di presentazione dell'istanza di interpello.

Il comma 3, inoltre, conferma ed estende a tutte le tipologie di interpello la regola del silenzio assenso, prevedendo che qualora la risposta non pervenga entro il termine previsto, si "consolida" la soluzione prospettata dal contribuente, con l'effetto di determinare anche la nullità di qualsiasi atto- contenuto impositivo o sanzionatorio- difforme dalla soluzione su cui si è formato il silenzio.

Infine, la disposizione prevede che l'efficacia della risposta si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente, purché riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa, applicabile ai comportamenti futuri. La rettifica della risposta costituisce espressione di un potere immanente, riconducibile genericamente al potere di autotutela, da esercitare in tutti i casi in cui, successivamente all'emanazione del parere, l'amministrazione si rende conto di aver commesso un errore o, comunque, si rende opportuno modificare la risposta fornita. La rettifica può tradursi tanto in una risposta favorevole al contribuente quanto in una risposta sfavorevole. In tale ultimo caso restano ovviamente fermi gli effetti già prodotti dalla risposta resa nei confronti del contribuente che vi si sia adeguato, con la conseguenza che se il comportamento è stato già posto in essere nessun rilievo potrà essere mosso al contribuente istante, né per quanto attiene al tributo, né per quanto concerne sanzioni ed interessi.

Il successivo comma 4, in considerazione della rilevanza che la definizione assume ai fini di alcune tipologie di interpello, contiene un'importante precisazione in ordine alla sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza" richiamata dalle lettere a) e b) del comma 1. Tale previsione, in realtà, non è nuova, essendo già contenuta nel decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, emanato ai sensi del comma 5 dell'articolo 11 dello Statuto; viene, tuttavia, generalizzata ad opera del legislatore delegato e riportata nella sede della regolamentazione statutaria.

La nozione di "obiettive condizioni di incertezza" trova un importante precedente positivo nella previsione dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in tema di cause di non punibilità e trova altresì riscontro nelle previsioni dell'articolo 10 del medesimo Statuto dei diritti del contribuente quale causa di non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie; la sua elaborazione, tanto ad opera della dottrina, quanto ad opera della giurisprudenza, pertanto, è ancora fortemente condizionata dal contesto sanzionatorio nel quale è nata e si è sviluppata, nell'oscillazione tra teorie propense a non attribuire rilievo allo stato "soggettivo" del contribuente (rilevando solo

l'impossibilità oggettiva di comprensione della disposizione) e teorie propense a valorizzare il riflesso dell'incertezza sulla colpevolezza del contribuente.

È evidente che il legislatore del nuovo articolo 11 dello Statuto, pur avvertendo l'esigenza di offrire elementi ricostruttivi della "obiettiva incertezza", è dovuto altresì sfuggire all'impasse definitorio di una nozione nata ed elaborata in un contesto differente- quello sanzionatorio, appunto- e pertanto, anziché adottare un approccio positivo, ha preferito limitarsi a chiarire che non sussistono obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle disposizioni qualora l'amministrazione abbia compiutamente fornito la soluzione di fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dall'istante mediante atti (circolari, risoluzioni, istruzioni o note) resi pubblici nelle forme previste dall'articolo 5 dello Statuto medesimo.

I commi 5 e 6, infine, riprendono, in parte, disposizioni già previste dall'attuale formulazione dell'articolo 11. Mentre, infatti, il comma 5- nel disporre che la presentazione dell'istanza di interpello non produce alcun effetto interruttivo o sospensivo sulle ordinarie scadenze degli adempimenti - riprende anche letteralmente la previsione dell'attuale ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 11, il comma 6 detta una norma programmatica, finalizzata a dare attuazione all'esigenza di trasparenza, nel rispetto del principio di certezza dell'ordinamento giuridico. La nuova disposizione prevede che l'amministrazione provveda alla pubblicazione di circolari o risoluzioni contenenti i pareri forniti alle istanze di interpello quando:

a) la medesima questione o questioni analoghe sono presentate da un numero elevato di contribuenti;

b) quando sia stata fornita l'interpretazione di norme di recente approvazione o per le quali, in ogni caso, manchino indicazioni ufficiali della stessa amministrazione;

c) quando sulla questione oggetto dell'istanza l'amministrazione sia a conoscenza di comportamenti non uniformi da parte degli uffici

d) più in generale, in ogni altro caso in cui l'amministrazione ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

L'ulteriore novità introdotta dalla nuova formulazione del comma 6 si sostanzia nell'introduzione di un inciso finale secondo cui, anche nei casi di pubblicazione della risposta sotto forma di circolare o risoluzione, resta ferma "la comunicazione della risposta ai singoli istanti". In un'ottica di rafforzamento delle garanzie del contribuente, in altre parole, la facoltà di offrire chiarimenti pubblici sull'interpretazione o applicazione di una determinata disposizione in relazione a specifiche fattispecie non esime l'amministrazione dal provvedere alla ordinaria comunicazione della risposta a ciascuno dei contribuenti istanti; ciò anche al fine di consentire che rispetto questi ultimi, individualmente, si producano gli effetti propri della risposta all'interpello, secondo quanto previsto dal comma 3 dello stesso articolo 11, e non quelli più generali, previsti dall'articolo 10, comma 2, del medesimo Statuto scaturenti da "indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria".

Disciplina comune degli interpelli (articoli da 2 a 5)

In attuazione del criterio direttivo della maggiore omogeneità della disciplina degli interpelli – che, come già evidenziato, è da riferirsi anche all'omogeneità procedurale – vengono previste regole comuni sui presupposti e i soggetti legittimati alla presentazione delle istanze (articolo 2), sul contenuto delle medesime (articolo 3), sull'istruttoria (articolo 4) e sulle ipotesi di inammissibilità (articolo 5).

Con riferimento ai soggetti, il comma 1 dell'articolo 2 chiarisce, recependo indicazioni consolidate nella prassi, che sono legittimati alla presentazione delle istanze di interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta. Per tutti, in ogni caso, resta fermo il requisito della riferibilità dell'istanza a casi concreti e personali. Tale condizione, prevista espressamente nell'alinea

dell'articolo 11, comma 1, è espressione di un principio comune a tutta la disciplina degli interpelli, secondo cui l'interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante.

Con riferimento al requisito temporale, il comma 2 dell'articolo 2 richiede che le istanze siano in ogni caso preventive, con ciò intendendosi che debbano essere presentate prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o, comunque, connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta. La previsione declina l'esigenza che l'interpello sia presentato prima che sia data attuazione alla norma oggetto della richiesta di chiarimenti, in maniera differenziata secondo che il comportamento trovi attuazione nella dichiarazione (come nel caso degli interpelli in materia di imposte dirette o di IVA) o meno (come nel caso degli interpelli in materia di imposta di registro, per i quali occorre far riferimento ad elementi diversi, quali, ad esempio, la presentazione dell'atto per la registrazione). Per quanto riguarda i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione, il riferimento ai termini previsti dalla legge per la presentazione della stessa va riferito al termine ordinario di presentazione.

Il requisito della preventività, come definito dall'articolo 2, comma 2, è richiesto, senza eccezioni, per tutte le tipologie di istanze previste dall'articolo 11 dello Statuto. Ai sensi del successivo articolo 5, comma 1, lettera b), la mancanza di preventività costituisce causa di inammissibilità dell'istanza.

Il comma 1 dell'articolo 3 disciplina il contenuto delle istanze di interpello.

Il legislatore delegato chiarisce, in prima battuta, che le istanze, devono espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello; ciò al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di individuare agevolmente le richieste ascrivibili al diritto d'interpello differenziandole da altre (ad esempio dalle istanze di consulenza giuridica ovvero dalle richieste che nell'ambito delle attività di assistenza e/o di consulenza, a seconda delle situazioni, vengono in ogni caso soddisfatte ma non sono produttive degli effetti propri del diritto d'interpello). L'istanza, inoltre, deve contenere una serie di elementi quali i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, comprensivi del codice fiscale; l'indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dalle lettere da a) a d) del comma 1 dell'articolo 11, dello Statuto ovvero ai sensi del comma 2 della medesima disposizione; la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie; le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta; l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione finanziaria e deve essere comunicata la risposta; la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante, ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del D.P.R. 600/73 con la relativa procura.

Solo l'indicazione dei dati identificativi dell'istante (ed eventualmente del suo legale rappresentante) e la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie sono richiesti a pena di inammissibilità (articolo 5, comma 1, lettera a)) e costituiscono dunque il contenuto minimo necessario delle istanze.

Tutti gli altri requisiti previsti dal comma 1, invece, possono essere regolarizzati ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 3. In un'ottica di semplificazione dei rapporti e di collaborazione col contribuente, il legislatore delegato ha mutuato ed esteso agli altri requisiti dell'istanza diversi da quelli minimi essenziali la regolarizzazione già prevista per il vizio di sottoscrizione dall'articolo 3 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, emanato ai sensi dell'attuale comma 5 dell'articolo 11 dello Statuto. La regolarizzazione dell'istanza deve essere effettuata entro trenta giorni dalla ricezione dell'invito da parte dell'ufficio a integrare i dati che si assumono carenti. La richiesta di regolarizzazione interrompe i termini per la risposta, che ricominciano a decorrere dal giorno in cui le

carenze sono state regolarizzate. La mancata regolarizzazione nei termini previsti costituisce un'ipotesi di inammissibilità delle istanze ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera g).

Va da sé che, considerata l'introduzione nell'ordinamento della nuova figura di interpello qualificatorio e della possibile difficoltà dei contribuenti di distinguerlo da quello ordinario, nei casi in cui l'amministrazione rilevi agevolmente che il contribuente intendeva presentare, in luogo di un'istanza di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a) un'istanza di interpello di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) o viceversa, anche in considerazione della uniformità dei tempi di lavorazione, il decreto prevede che l'amministrazione non debba invitare l'istante alla regolarizzazione, potendo invece istruire la risposta alla luce delle richieste contenute nell'istanza.

Il comma 2 dell'articolo 3 richiede che all'istanza di interpello sia allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta dell'amministrazione finanziaria presuppone l'espletamento di accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Agenzia delle entrate, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente. Si tratta, a titolo di esempio, degli interpelli presentati per chiedere il parere in ordine all'aliquota IVA applicabile a determinati beni, di cui si rende opportuno conoscere le caratteristiche merceologiche e la classificazione secondo la nomenclatura doganale per i quali, pertanto, è necessario il parere della competente Agenzia delle Dogane. L'onere di allegazione della documentazione rilevante costituisce espressione del principio collaborativo che impronta la disciplina dell'interpello e corrisponde all'interesse del contribuente a ottenere la risposta dell'amministrazione in tempi rapidi. Poiché, inoltre, le risposte alle istanze di interpello sono rese nel presupposto implicito della veridicità e completezza della documentazione fornita, il puntuale adempimento dell'onere di allegazione risponde altresì all'interesse del contribuente alla validità della risposta ottenuta.

L'articolo 4 disciplina le regole di istruttoria dell'interpello; il comma 1 prevede, infatti, che quando non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, gli uffici finanziari possono richiedere all'istante di integrare la documentazione. Attraverso la richiesta di integrazione documentale l'amministrazione può richiedere che il contribuente fornisca ogni ulteriore elemento utile ai fini della risposta. La richiesta può essere effettuata una sola volta e interrompe i termini per la formazione del silenzio assenso, che ricominciano a decorrere solo dalla data di ricezione della predetta documentazione. La previsione di un'istruttoria unica e di regole unitarie per le richieste di supplemento istruttorio costituisce un ulteriore elemento a favore della omogeneità del sistema in quanto la richiesta di integrazione documentale è attualmente disciplinata negli effetti sui tempi del procedimento solo per le tipologie di interpello regolate dalla procedura prevista dall'articolo 11 dello Statuto.

A differenza della disciplina attuale, inoltre, in caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta è più breve del termine previsto in generale dall'articolo 11 dello Statuto ed è pari a sessanta giorni per gli interpelli di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto e a novanta giorni per gli interpelli di cui alle successive lettere c), d), del medesimo comma 1 e per quelli di cui al comma 2 del medesimo articolo 11. La riduzione dei termini previsti per la formazione del silenzio assenso nei casi di richiesta di documentazione integrativa dà ulteriore e più compiuta attuazione al principio di maggiore tempestività nella redazione dei pareri contenuto nell'articolo 6, comma 6 della legge delega.

Coerentemente con le prescrizioni della legge delega in materia di tempestiva conclusione del procedimento di interpello e, soprattutto, di certezza del rapporto tributario, viene previsto, inoltre, che la mancata presentazione della documentazione richiesta ai sensi del comma 1 dell'articolo 4 entro il termine di (un) anno comporta rinuncia all'istanza di interpello. Resta ferma la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge (inclusa la preventività).

L'articolo 5 contiene la tipizzazione delle ipotesi di inammissibilità delle istanze di interpello, in un'ottica non solo di maggiore omogeneità, ma anche di miglioramento del grado di certezza e trasparenza della disciplina degli interpelli. Oltre alle ipotesi già ricordate di inammissibilità per carenza dei requisiti essenziali di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3, comma 1 (lettera a), per mancanza di preventività ai sensi dell'articolo 2, comma 2 (lettera b) e per mancata regolarizzazione nei termini previsti dall'articolo 3, comma 3 (lettera g), l'inammissibilità è prevista per i casi seguenti:

- mancanza delle obiettive condizioni di incertezza di cui all'articolo 11, comma 4, dello Statuto (lettera c). E' evidente che questa ipotesi riguarda le sole istanze per le quali è richiesto il presupposto delle obiettive condizioni di incertezza e, cioè, quelle di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 11, comma 1 dello Statuto (interpelli interpretativi e qualificatori);
- istanze reiterate o di mero riesame e, cioè, quelle che hanno a oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere (lettera d). Non si considerano istanze di mero riesame quelle in cui vengono indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente. Va da sé che si deve trattare di elementi utili, ovvero potenzialmente rilevanti ai fini della risposta all'interpello;
- istanze che vertono su materie oggetto delle procedure espressamente escluse dalla disciplina comune degli interpelli contenuta nell'articolo 11 dello Statuto e, cioè, il *ruling* internazionale e l'interpello sui nuovi investimenti; analoga esclusione vale, con riguardo a qualsiasi tipologia di interpello, per i soggetti che accedono al regime dell'adempimento collaborativo; nel cointesto di detto regime, infatti, è prevista una procedura di interpello abbreviato che, in quanto speciale, assorbe le previsioni generali contenute nell'articolo 11 (lettera e).

Tale previsione è giustificata dalla peculiarità degli istituti richiamati. Mentre, infatti, l'istituto di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, del 1973 (introdotto dal decreto legislativo...(internazionalizzazione) è il frutto di un vero e proprio accordo con l'Amministrazione finanziaria, nel caso degli interpelli sui nuovi investimenti (introdotto dall'articolo 2, del decreto legislativo..... (internazionalizzazione) il legislatore, nell'ottica di rafforzare il rapporto dell'Amministrazione finanziaria con i potenziali investitori – anche esteri – ha inteso creare uno strumento di dialogo tendenzialmente unico. L'istanza – che fa riferimento a fattispecie molto ben definite – può, infatti, riguardare profili fiscali diversi del piano di investimento e richiedere valutazioni che, secondo il modello generale dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente, sono oggetto di tipologie di interpello diverse (dai profili interpretativi a quelli anti elusivi). Non va, inoltre, sottovalutata la circostanza che mentre ai fini della istruttoria delle istanze di interpello su nuovi investimenti all'Amministrazione finanziaria è riconosciuta la facoltà di effettuare, in presenza delle condizioni richieste, accessi presso la sede del contribuente, questi poteri istruttori sono del tutto estranei alla struttura generale dell'interpello previsto dallo Statuto del contribuente. Analoghe considerazioni valgono, infine, per l'esclusione degli interpelli presentati dai contribuenti che accedono al nuovo regime dell'adempimento collaborativo che, nel quadro di un ben definito rapporto che si sostanzia nella previsione di diversi diritti e doveri delle parti, possono presentare istanze di interpello alle quali viene data risposta in tempi ridotti rispetto alle regole generali;

- istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, perché vertenti su questioni per le quali sono state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza (lettera f). Comporta inammissibilità dell'istanza di interpello solo l'attività di controllo il cui avvio, alla data di presentazione della stessa, sia stato già portato formalmente a conoscenza del contribuente. Il riferimento alle "attività di controllo" va interpretato in senso ampio e comprende anche l'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela, nonché le attività di accertamento tecnico di competenza dell'amministrazione procedente (incluse, per l'Agenzia delle Entrate, le attività propedeutiche all'attribuzione della rendita catastale).

Interpello e tutela giurisdizionale (articolo 6)

L'articolo 6, rubricato "Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso", è dedicato a dare attuazione alla previsione del comma 6 dell'articolo 6 della legge delega nella parte in cui individua come linea guida la "maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale".

Se infatti, come anticipato, l'esigenza di una tutela giurisdizionale immediata avverso le risposte alle istanze di interpello era del tutto impensabile in relazione ai pareri resi in sede di risposta alle istanze di interpello ordinario, caratterizzate dalla inidoneità a creare qualsivoglia vincolo comportamentale in capo al contribuente, la peculiarità di alcune risposte - prima di tutto quelle rese ai sensi dell'articolo 37 bis, comma 8, del DPR 600 del 1973 - specialmente sotto il profilo degli effetti, ha generato un interessante e mai sopito dibattito che, proprio partendo dalla natura giuridica delle risposte rese in questa sede, si è lungamente soffermato sulla possibilità e sui limiti di una tutela giurisdizionale immediata.

Alla teoria che, pur nella necessaria valorizzazione delle differenze, anche letterali, tra le varie tipologie di interpello, conclude per la natura di tutte le risposte quali meri atti di indirizzo ed orientamento del comportamento dei destinatari, si contrapponevano, infatti, diverse tesi che - ciascuna con le proprie peculiarità - concludevano per l'assimilazione delle risposte in esame alle cosiddette "verificazioni necessarie", ossia ad una sorta di autorizzazione (da intendersi in senso ovviamente atecnico) amministrativa.

In base a questa tesi, la disapplicazione richiamata dalla norma sarebbe, in particolare, l'esito di un procedimento complesso caratterizzato dalla richiesta (istanza) del contribuente, da un lato, e dalla verifica dei presupposti da parte dell'amministrazione, dall'altro; la possibilità di disapplicare un certo regime, pertanto, non discenderebbe in via diretta dalla legge (che pur definisce, di volta in volta, i presupposti in presenza dei quali la disapplicazione è possibile), bensì dalla pronuncia dell'amministrazione che effettuerebbe un vero e proprio preliminare accertamento della sussistenza delle condizioni previste.

È evidente che la sostanziale diversità delle due posizioni esemplificativamente illustrate comportava effetti significativamente diversi sulle posizioni giuridiche dei contribuenti interessati; mentre, seguendo la prima tesi, la risposta all'istanza di interpello nessun effetto avrebbe prodotto in capo all'istante se non quello di rappresentare la manifestazione del tendenziale indirizzo dell'amministrazione sulla fattispecie concreta; seguendo l'altra impostazione, il contribuente sarebbe immediatamente leso nella sua sfera giuridica dalla risposta negativa in quanto l'effetto disapplicativo non discenderebbe ex sé dalla sussistenza delle condizioni di legge, ma dal preventivo "accertamento", in sede di istruttoria dell'interpello, da parte dell'amministrazione. Questa seconda impostazione, costituendo il presupposto per l'accesso ad una tutela giurisdizionale diretta, poneva poi l'ulteriore e non irrilevante problema - collegato alla struttura tendenzialmente impugnatoria del giudizio tributario

ed alla altrettanto tendenziale tipicità degli atti impugnabili tracciata dall'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 – di classificare la risposta all'interpello, almeno funzionalmente, tra gli atti elencati dal citato articolo 19.

Il legislatore delegato si è fatto carico di offrire alcuni spunti utili per uscire dall'impasse teorico che caratterizza le risposte all'interpello, e quelle all'interpello disapplicativo in particolare, non solo - come già anticipato - inserendo in seno al comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto la previsione secondo cui "Resta ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione ... anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" (con ciò, quindi, confermando che non esistono preclusioni di alcun tipo rispetto alla dimostrazione da fornire all'amministrazione anche in sede di accertamento e contenzioso), ma anche riconoscendo espressamente, al comma 1 dell'articolo 6, che le risposte alle istanze di interpello non sono mai impugnabili, salvo quelle rese in relazione agli interpelli cd. disapplicativi per le quali, in sede di ricorso proposto avverso il successivo ed eventuale atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall'amministrazione.

Si tratta, come noto, del sistema della cosiddetta "tutela differita" che, partendo dalla autonoma non impugnabilità dell'atto in sé, ne sposta tuttavia la tutela giurisdizionale in corrispondenza del ricorso avverso un atto successivo, funzionalmente e causalmente collegato.

Va da sé che l'impugnazione differita, essendo configurata dal legislatore come facoltà e non obbligo del contribuente, non comporta alcuna preclusione in ordine alla contestazione in giudizio delle argomentazioni contenute nella risposta all'interpello (tendenzialmente confluite nell'atto impositivo) anche in assenza di un'espressa impugnazione del parere in sede di ricorso avverso l'atto.

Sempre in considerazione delle peculiarità delle risposte rese in sede di interpello disapplicativo, che restano ormai l'unica categoria di interpelli obbligatori nel sistema, il comma 2 dell'articolo 6 riconosce ai contribuenti un'ulteriore ed importante tutela relativa alla fase accertativa, costruita sul modello delle contestazioni delle operazioni abusive di cui al nuovo articolo 10 bis dello Statuto. Il citato comma 2 prevede, infatti, che qualora sia stata fornita risposta alle istanze di interpello disapplicativo - sempre che si tratti di una risposta di merito e, quindi, non di una pronuncia procedurale di inammissibilità - l'indebita fruizione di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo deve essere contestata con atto separato, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni. Si tratta di speciali regole procedurali - le medesime, appunto, previste per l'abuso del diritto - destinate a garantire un efficace confronto con l'amministrazione finanziaria (è previsto, infatti, che tra la data di ricevimento dei chiarimenti o di inutile decorso del termine assegnato al contribuente a tal fine e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo non intercorrano meno di sessanta giorni) e a salvaguardare il diritto alla difesa (è prevista, infatti, la motivazione cd. "rafforzata" dell'eventuale atto impositivo che deve dar conto anche delle deduzioni difensive fornite dal contribuente).

Il comma 3 dell'articolo 6, infine, a conferma della natura delle risposte quali meri pareri, che peraltro non comportano mai preclusioni in ordine alla possibilità di fornire la dimostrazione richiesta dalla legge ai più diversi fini anche nelle successive fasi di accertamento e contenzioso, ribadisce che rispetto ai dati, alle notizie ed alle informazioni fornite dal contribuente ai fini delle risposte ad interpello non trovano applicazione le disposizioni contenute nell'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (che nelle linee generali trova, a sua volta, corrispondenza nelle previsioni dell'articolo 52, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) a mente dei quali notizie e dati non adottati, informazioni e documenti non

forniti non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa e contenziosa.

Disposizioni finali (articoli 7 e 8)

L'articolo 7 contiene le modifiche e le abrogazioni espresse necessarie al coordinamento tra la revisione generale della disciplina degli interpelli illustrata nei punti precedenti e il contesto normativo di riferimento, in attuazione dei principi e criteri direttivi contenuti nell'articolo 1, comma 9 e 6, comma 6 della legge delega.

La revisione della disciplina degli interpelli prefigurata dal legislatore delegante presuppone, da un lato, che vengano aggiornati i riferimenti normativi presenti nelle norme sostanziali vigenti e, dall'altro lato, che venga resa effettiva l'eliminazione delle forme obbligatorie di interpello intervenendo sulle disposizioni sostanziali in cui l'interpello figura quale condizione di accesso a determinati regimi fiscali ovvero come presupposto per la disapplicazione di norme di sfavore.

Come per gli altri istituti prefigurati dall'articolo 6 della legge delega, tuttavia, la valorizzazione dei profili collaborativi nel rapporto fisco-contribuente richiede uno sforzo in termini di maggiore trasparenza, di cui è espressione la richiesta al contribuente di effettuare, in relazione a determinate situazioni, una segnalazione all'amministrazione. La segnalazione, che consiste, in particolare, nella separata indicazione di determinati componenti reddituali o elementi conoscitivi nella prima dichiarazione utile, rappresenta, dunque, una nuova esigenza avvertita dal legislatore della delega finalizzata a realizzare la *disclosure* del contribuente rispetto a situazioni e/o operazioni meritevoli di un monitoraggio particolare.

Dette situazioni, in coerenza con i criteri di omogeneizzazione e semplificazione contenuti nella legge delega ed analogamente alla disciplina contenuta nel decreto internazionalizzazione, coincidono, in linea di massima, con i casi in cui il contribuente ritiene sussistenti le condizioni previste per l'accesso a un determinato regime ovvero per la disapplicazione di una determinata disposizione ma non ha presentato istanza di interpello, ovvero, pur avendolo presentato, ha ricevuto una risposta negativa dalla quale intende discostarsi.

L'omessa effettuazione delle segnalazioni previste dall'articolo 7 non preclude al contribuente la possibilità di dimostrare la sussistenza dei suddetti elementi ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa della fattispecie; tuttavia, a presidio della effettività della segnalazione, l'omissione, l'incompletezza e l'infedeltà dei dati comportano l'irrogazione della sanzione prevista, in generale, dall'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per l'incompleta o inesatta indicazione nelle dichiarazioni fiscali di ogni elemento prescritto per il compimento dei controlli.

Nell'adeguare le norme sostanziali al nuovo sistema di interpelli, l'articolo 7 raggruppa le norme in base al tipo di procedura fino ad oggi seguita per le relative istanze.

Interventi sugli interpelli ordinari "spuri"

I commi da 1 a 4 intervengono sugli interpelli che attualmente sono presentati secondo la procedura di cui all'articolo 11 dello Statuto (interpello ordinario), pur avendo finalità diverse da quelle che normalmente caratterizzano l'interpello ordinario: queste istanze, per le ciascuna delle quali la legge definisce in maniera puntuale tanto i presupposti in relazione ai quali le stesse possono essere presentate, quanto gli elementi che devono essere indicati dal contribuente, sono tipicamente finalizzate a verificare la sussistenza delle condizioni e l'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali. Esse, pertanto, sono state tutte ricondotte all'interpello "probatorio" previsto dalla lettera c) del nuovo comma 1 dell'articolo 11 dello Statuto.

In attuazione dei principi richiamati, il comma 1 interviene sull'articolo 113 del TUIR, contenente la disciplina delle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari. La norma consente agli enti creditizi di chiedere all'Agenzia delle entrate, secondo la procedura per la presentazione degli interpelli ordinari, che il regime di *participation exemption* di cui all'articolo 87 del TUIR non si applichi alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria. La riscrittura operata chiarisce che gli enti creditizi possono optare per la non applicazione del regime della *participation exemption* ogniqualvolta ricorrano le condizioni previste dalla legge, che non devono essere preventivamente verificate dall'Agenzia delle Entrate. Il contribuente che desideri acquisire preventivamente il parere dell'Agenzia sulla sussistenza delle menzionate condizioni può, tuttavia, presentare istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto. L'ente creditizio che non intende applicare il regime di cui all'articolo 87 ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5, ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi essenziali da individuare con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il comma 2 interviene sulla continuazione del consolidato nazionale in presenza di determinate operazioni straordinarie, modificando l'articolo 124, comma 5 del TUIR. La disposizione chiarisce che in caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non inclusi nel consolidato, il consolidato può continuare ove la società o ente controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime. Ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può comunque interpellare l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto. L'intervento è completato dall'introduzione, nell'articolo 124, di un nuovo comma *5-bis* che richiede alla società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva, la segnalazione di detta circostanza nella dichiarazione dei redditi. La modifica dell'articolo 124, comma 5, del TUIR incide necessariamente sull'interpretazione da dare alle previsioni contenute nell'articolo 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004, attuativo della disciplina del consolidato nazionale: anche nei casi rientranti nel campo di applicazione di tale ultima disposizione (ad esempio, scissione totale della consolidante), pertanto, il consolidato potrà continuare ove la società o ente controllante sia in grado di dimostrare la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime, ferma restando la possibilità, per il contribuente di interpellare l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto e salva, in ogni caso, l'effettuazione della segnalazione in dichiarazione nei casi di mancato interpello o di risposta negativa.

Il comma 3 modifica l'articolo 132 del TUIR, eliminando l'obbligo di interpello preventivo dalle condizioni previste per l'accesso al regime del consolidato mondiale previsto dagli articoli 130 ss. Al contribuente viene comunque riconosciuta la facoltà di interpellare l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione. Di conseguenza, viene abrogata la lettera *d-bis*) del comma 2, slegando così la comunicazione dell'avvenuto esercizio dell'opzione dalla risposta all'interpello e riconducendola alla regola prevista per il consolidato nazionale dall'articolo 5 del D.M. 9 giugno 2004, applicabile in virtù del combinato disposto articoli 142, comma 1, del TUIR e 9, comma 7 del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247. Anche per il consolidato mondiale, pertanto, l'avvenuto esercizio dell'opzione dovrà essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Il comma 4 apporta una modifica di mero coordinamento all'articolo 8, comma 1, lettera b) del decreto, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, che inserisce nell'articolo 167 del TUIR un rinvio all'interpello previsto dall'articolo 21 della legge 413 del 1991. Tale ultima disposizione, tuttavia, è abrogata dal comma 6 dell'articolo in esame. Viene dunque previsto che l'istanza di interpello facoltativo per la disapplicazione della disciplina CFC va presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto. In virtù dei rinvii contenuti negli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lettera c) 89, comma 3 del TUIR e 27 comma 4, del D.P.R. 600/1973, anche le relative istanze saranno presentate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto.

Interventi sugli interpelli "antielusivi"

Il secondo gruppo di modifiche riguarda le fattispecie che oggi rinviano alla procedura di interpello prevista dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (c.d. "interpello antielusivo"). All'interno di questa categoria si rinvencono interpelli funzionalmente diversi, le cui istanze sono state ricondotte alla tipologia più vicina alla loro natura.

La presentazione dell'interpello secondo le modalità di cui al citato articolo 21 si applica, in virtù del richiamo contenuto nell'articolo 11, comma 13, della medesima legge n. 413 del 1991, alle istanze concernenti l'applicazione dell'articolo 110, commi 10 e 12, del TUIR e, dunque, la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra l'istante e le imprese residenti o localizzate in Stati o territori *black list*. In base al comma 11 del medesimo articolo 110, le limitazioni alla deduzione dei componenti negativi non si applicano qualora il contribuente fornisca la prova della sussistenza delle condizioni esimenti previste dalla legge. Il comma 5 aggiunge un periodo al comma 11 dell'articolo 110 del TUIR per chiarire che la prova richiesta può essere fornita anche mediante interpello, che avendo chiara natura probatoria, va presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto.

Il comma 6 abroga l'articolo 11, comma 13 e l'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, contenenti la speciale disciplina dell'interpello c.d. "antielusivo", da ritenersi assorbita nella generale revisione della disciplina degli interpelli operata dall'articolo 1 del decreto in esame. L'abrogazione, effettuata in conformità della previsione di cui all'articolo 1, comma 9, della legge delega, dà attuazione al criterio direttivo di maggiore omogeneità della disciplina degli interpelli previsto dall'articolo 6, comma 6, della legge delega.

Le modifiche di cui ai commi 7 e 8 riguardano le altre ipotesi di interpello "antielusivo" ancora previste dall'ordinamento e, cioè, gli interpelli relativi all'applicazione dell'articolo 37, comma 3, del D.P.R. 600/1973 (interposizione fittizia) e dell'articolo 108 del TUIR (classificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza).

I primi hanno carattere realmente antielusivo e sono dunque riconducibili all'interpello "antiabuso" previsto dalla lettera d) del nuovo articolo 11, comma 1, dello Statuto. Di conseguenza, il comma 7 inserisce un rinvio a tale interpello nell'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

I secondi, invece, hanno carattere più strettamente qualificatorio e sono riconducibili all'interpello previsto dalla lettera b) del comma 1 del nuovo articolo 11 dello Statuto. Di conseguenza, il comma 7 inserisce un rinvio a tale interpello nell'articolo 108 del TUIR.

Nessuno degli interpelli oggi riconducibili alla categoria degli antielusivi è previsto come obbligatorio. Il comma 11 dell'articolo 110 del TUIR già prevede un obbligo di *disclosure* relativamente ai componenti negativi derivanti da operazioni con Paesi *black list*.

Interventi sugli interpelli "disapplicativi"

Il terzo gruppo di modifiche riguarda le fattispecie che oggi rinviano alla procedura di interpello prevista dall'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/1973 e dal relativo decreto attuativo (DM 19 giugno 1998, n. 259). Sebbene questa tipologia di interpelli nasca con lo scopo precipuo di disapplicare disposizioni antielusive specifiche, e sia dunque tendenzialmente riconducibile alla previsione di cui al comma 2 del nuovo articolo 11 del TUIR, nel corso degli anni sono state ricondotte a questa procedura interpelli sostanzialmente probatori (interpelli delle società di comodo e in materia di aiuto alla crescita economica), per i quali, quindi, è stato previsto l'inquadramento all'interno della lettera c) del menzionato comma 1.

Tutti gli interpelli che oggi sono gestiti secondo la procedura prevista dall'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/1973 e dal relativo decreto attuativo sono considerati obbligatori. Per alcuni di questi interpelli, dunque, l'eliminazione della verifica amministrativa *ex ante* della fattispecie comporta la responsabilizzazione, in chiave collaborativa, del contribuente, attraverso un onere di *disclosure*. Al contribuente, peraltro, è rimessa la scelta in ordine allo strumento, tra interpello e dichiarazione, a lui più conveniente per l'effettuazione della prevista *disclosure*.

Oltre a questo, la previsione di importanti peculiarità nell'accertamento in sede amministrativa e giurisdizionale delle fattispecie riconducibili alla previsione del comma 2 del nuovo articolo 11 dello Statuto ha consigliato l'inserimento di un espresso richiamo all'interpello citato nelle disposizioni sostanziali.

Le modifiche descritte sono state inserite, in primo luogo, negli articoli del TUIR che limitano il riporto delle perdite in conseguenza dell'effettuazione di operazioni straordinarie e, segnatamente, nell'articolo 84 (comma 9), nell'articolo 172 (comma 10). In tutti questi casi, è stato previsto che, al fine di disapplicare le disposizioni che limitano il riporto delle perdite, il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Previsioni di analogo tenore sono state inserite, inoltre, nell'articolo 109 del TUIR (comma 11), al fine di consentire la disapplicazione delle disposizioni in materia di *dividend washing* anche in sede di interpello presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 2 dello Statuto.

Come evidenziato, gli interpelli delle società di comodo, attualmente ricondotti nell'alveo degli interpelli disapplicativi, presentano caratteristiche che li rendono più correttamente assimilabili agli interpelli probatori di cui alla lettera c) del nuovo articolo 11, comma 1, dello Statuto. Per le società e gli enti non operativi ai sensi dell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1994, n. 724, infatti, l'accesso al regime ordinario di tassazione è subordinato alla dimostrazione non già della assenza di effetti elusivi non altrimenti specificati dalla legge (come richiesto dal comma 2 del nuovo articolo 11, dello Statuto, che riprende sul punto la formulazione dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo certezza), ma alla sussistenza delle situazioni oggettive che, ai sensi del comma 4-*bis* del citato articolo 30, hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito determinati presuntivamente ai sensi del medesimo articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4. Per queste ragioni, il comma 12 interviene sulla disciplina delle società di comodo inserendo un rinvio espresso all'interpello presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto. Viene, inoltre, chiarito che la presentazione della relativa istanza non costituisce un onere per il contribuente che non ritiene di dover applicare la disciplina in esame ma è in ogni caso facoltativa; tuttavia, il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-*bis* ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda il regime di aiuto alla crescita economica (ACE) di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, il comma **13** integra il comma 8 del medesimo articolo 1 chiarendo che il contribuente ha facoltà di interpellare l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto al fine di dimostrare che le operazioni effettuate non comportano duplicazioni del beneficio di cui al presente articolo. Le operazioni richiamate sono quelle che comportano le limitazioni all'operatività del regime previste dalle disposizioni antielusive contenute nel decreto 14 marzo 2012. Come negli altri casi di interpelli probatori, la prova dell'assenza di duplicazioni del beneficio può essere fornita sia in sede di interpello, sia successivamente. Il contribuente che ha effettuato le richiamate operazioni e intende fruire pienamente del beneficio ACE ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve separatamente indicare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi da individuarsi con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Altri interventi di coordinamento

Gli interventi di cui ai commi **14 - 16**, infine, sono volti a coordinare la nuova disciplina dell'interpello con le previsioni dei recenti decreti legislativi ... (certezza) e ... (internazionalizzazione), anch'essi emanati in attuazione della legge delega.

In particolare, il comma **14** armonizza la formulazione dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo ... (certezza del diritto), che prevede la disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, con quella del comma 2 dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto, dove si introduce il relativo interpello disapplicativo. In entrambe le disposizioni risulta così esplicitata la possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la dimostrazione in ordine alla disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, non solo in sede di interpello preventivo, ma anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Il comma **15** sostituisce il comma 5 del nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto, prevedendo che l'interpello finalizzato a conoscere se le operazioni effettuate costituiscono fattispecie di abuso del diritto è presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera d) del medesimo Statuto.

Il comma **16**, infine, integra l'articolo 14, comma 11, del decreto legislativo ... (internazionalizzazione), per chiarire che l'istanza per interpellare l'Agenzia delle entrate in merito all'esistenza di una stabile organizzazione estera del contribuente va presentata ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 11 dello Statuto (si tratta, infatti, di un interpello qualificatorio).

L'articolo 8 contiene il rinvio a Provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali che dovranno fornire indicazioni strettamente operative concernenti, in particolare, le modalità di presentazione delle istanze, gli uffici delle Agenzie competenti alla ricezione ed alla risposta, le modalità di comunicazione delle risposte stesse nonché ogni altra eventuale regola concernente la procedura.

La scelta del Provvedimento direttoriale appare coerente non solo con i contenuti assegnatigli (di tipo, come ricordato, strettamente operativo), ma anche con i recenti interventi contenuti nel decreto

internazionalizzazione che contengono un rinvio a provvedimenti direttoriali per regolamentazioni analoghe. Si tratta, in particolare:

- dell'articolo 1 rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" (che sostituisce l'articolo 8, comma 5, del decreto legislativo 30 settembre 2003, n. 269 in tema di ruling internazionale) che contiene un rinvio al Provvedimento del Direttore per l'individuazione dell'ufficio competente ai fini della presentazione della richiesta di accordo preventivo e delle modalità con le quali il competente Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui l'accordo si basa;
- dell'articolo 2, comma 6, rubricato "Interpello sui nuovi investimenti" che rinvia ad un provvedimento direttoriale per l'individuazione dell'ufficio competente al rilascio della risposta ed alla verifica della corretta applicazione della stessa.

Per ciò che concerne gli enti territoriali, ai commi 2 e 3 dell'articolo 8, si prevede che:

- le regioni a statuto ordinario regoleranno la materia in attuazione delle disposizioni contenute nel presente titolo I;
- le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvederanno, entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nel titolo I;
- gli enti locali provvederanno entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal Titolo I in rassegna.

Infine, al comma 4, si prevede che alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione dei provvedimenti di cui al comma 1 restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.

TITOLO II

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, delega il governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

Il presente decreto legislativo, al **TITOLO II** intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1996 e in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

Si ritiene preliminarmente opportuno riportare alcuni dati statistici estrapolati dalla relazione annuale sullo stato del contenzioso tributario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che consentono di avere la dimensione dello stato attuale di tale contenzioso sul territorio nazionale.

In primo luogo, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel 1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

I ricorsi presentati nell'anno 2014 presso le Commissioni tributarie riguardano controversie il cui valore ammonta a più di 30 miliardi di euro. In particolare, il valore dei ricorsi di primo grado presentati nel 2014 ammonta ad oltre 17 miliardi di euro; circa il 70% di tali ricorsi ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,5 miliardi di euro). Rispetto ai dati registrati nel 2011 il numero dei ricorsi presentati nel 2014 ha subito una contrazione di circa il 30%. Tale riduzione è stata generata anche dalla introduzione dell'istituto della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546/96, che ha riguardato i soli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro.

Nel giudizio di secondo grado, il valore degli appelli presentati nel 2014 ammonta a circa 13 miliardi di euro; di questi circa il 54% ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,186 miliardi di euro).

Circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e nei due gradi di giudizio le relative spese risultano compensate per oltre il 70% dei casi. L'istituto della conciliazione in primo grado si attesta a circa l'1% delle definizioni complessive (n. 2.238).

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale contenzioso è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in

pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

CONSIDERAZIONI GENERALI

L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici:

- 1) l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso (art. 10 c. 1 lett. a) della delega);
- 2) l'estensione della tutela cautelare al processo tributario (art. 10 c. 1 lett. b) n. 9 della delega);
- 3) l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti (art. 10 c. 1 lett. b) n. 10 della delega).
- 4) l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie (art. 10 c. 1 lett. a) n. 3 della delega);
- 5) il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio (art. 10 c. 1 lett. b) n. 11 della delega).

Riguardo al punto 1) si è ritenuto opportuno estendere il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17-bis del decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

In particolare, con l'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali, si spera di ottenere una consistente riduzione del relativo contenzioso, come è già avvenuto per l'Agenzia delle Entrate

Si è ritenuto al momento di lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo, anche in considerazione del fatto che il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

Non si è ritenuta necessaria la scelta un "*organo terzo*" che decida sul reclamo; se ciò può apparire necessario per una mediazione di tipo civile (in tema di diritti disponibili), una simile scelta non appare opportuna in campo tributario. In questo campo infatti l'istituto del reclamo appare essere più espressione dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato; ciò allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i suoi errori prima dell'intervento del giudice. È stata invece ribadita l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere.

Il reclamo è stato inoltre esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che a causa del valore indeterminabile ne sarebbero state escluse, e dal punto di vista soggettivo è stata estesa sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia).

Infine, con le modifiche apportate all'articolo 17-bis anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione; ciò al fine di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio che in pendenza di causa.

Per quel che riguarda la **conciliazione** è stata estesa anche al giudizio di appello. Le relative disposizioni sono state riformulate allo scopo di eliminare dubbi interpretativi e per ricomprendervi espressamente anche i casi di accordi che prevedono pagamenti in favore del contribuente (nelle controversie su rimborsi).

2) La tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile.

È stato così previsto:

a) che il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;

b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel c.p.c.;

c) che il giudice possa subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un D.M.; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

Sono stati inoltre disciplinati nel dettaglio gli effetti della sospensione della sentenza, in ordine alla riscossione graduale dei tributi richiesti nell'atto impositivo.

3) L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorchè nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.

Si è quindi stabilito quanto segue.

a) **L'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente.** Per le altre controversie (invero di numero esiguo) quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS, ovvero su esenzioni fiscali, sulle rendite catastali ecc., si è ritenuto preferibile mantenere il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato. In conclusione per questo tipo di controversie si è ritenuto che l'immediata esecutività di ogni pronuncia fosse suscettibile di creare problemi applicativi ed ulteriore contenzioso. Si pensi, ad esempio, ad una rendita catastale il cui importo rileva ai fini IRPEF, IMU ecc.; l'esecutività di una sentenza di primo grado che ne modificasse l'importo comporterebbe la necessità di rettificare le relative dichiarazioni dei redditi o IMU; una successiva riforma in appello potrebbe poi ripristinare l'originario importo, e così via. Invece la modifica definitiva della rendita con una sentenza passata in

giudicato consentirebbe da un lato di rettificare le relative dichiarazioni fiscali sulla base di un dato certo e non aleatorio; dall'altro di ottenere il rimborso di quanto nel frattempo corrisposto sulla base di una rendita eccessiva. La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, debba provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

b) L'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione consentirebbe di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è ritenuto preferibile lasciare inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*". Tale scelta inoltre verrebbe a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore (v. successivo punto c).

c) L'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.

Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto – in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dall'Amministrazione – il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a **10.000 euro**;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del decreto (qualunque sia l'importo).

In questi casi pertanto l'esecutività della sentenza sarà incondizionata.

La necessità in via generale di una garanzia (per le somme eccedenti il predetto importo) ha anche l'indubbio vantaggio di evitare che la parte pubblica nei casi di impugnazione di una sentenza che la condanni a rimborsare somme al contribuente, sia indotta a chiedere sistematicamente la sospensione degli effetti della sentenza. Ciò al fine di evitare rischi di responsabilità per danno erariale per l'ipotesi in cui, in caso di successiva riforma della sentenza, non fosse più possibile recuperare le somme per insolvenza del contribuente.

La previsione di una garanzia quindi (il cui onere è solo anticipato dal contribuente a cui verrà rimborsato in caso di esito favorevole del giudizio definitivo), da un lato evita rischi per l'erario, dall'altro impedisce un incremento esponenziale delle richieste di sospensiva, con gli inevitabili aggravii che ciò comporterebbe in termini di oneri per le parti e sovraccarico dell'apparato giudiziario.

Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

d) Modalità di esecuzione della sentenza. Sempre la peculiarità del processo tributario ha fatto ritenere preferibile la scelta del giudizio di ottemperanza come esclusivo sistema di esecuzione di tutte le sentenze, definitive e non.

Si è pertanto stabilito che lo strumento previsto dall'art. 70 del decreto sia utilizzabile:

- per l'esecuzione delle sentenze passate in giudicato;
- per l'esecuzione delle sentenze anche solo esecutive;
- per ottenere il rimborso delle somme da restituire al contribuente ai sensi dell'art. 68 comma 2.

Si è inoltre previsto che per i rimborsi fino a 10.000 euro e quelli relativi alle spese di lite, la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico (data la relativa semplicità della esecuzione della sentenza, in cui non è necessaria neppure la garanzia), con ciò attuando parzialmente la delega sul punto. Per il resto si è ritenuto che la specialità della materia tributaria, stante la sua complessità spesso indipendente dal valore della causa, non renda consigliabile l'introduzione del giudice monocratico negli altri giudizi.

La scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze si ritiene giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria comunque un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente al rimborso di somme superiori a 10.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;
- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente – anche con la nomina di un commissario *ad acta* – di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese;
- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni di soggetti pubblici.

Si è ritenuto, infine, che lo strumento dell'ottemperanza, sia di sentenza definitiva che solo esecutiva, possa essere utilizzato anche nei confronti degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).

4) Per quanto concerne la revisione delle soglie di valore delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente, si è previsto l'innalzamento da 2.582,28 euro a 3.000 euro; si è inoltre ampliata la categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica inserendo anche i dipendenti dei CAF per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.

5) Si è poi rafforzato il principio in base al quale le spese di lite seguono la soccombenza, introducendo l'obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c., come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162; il suddetto principio è esteso anche alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.

ARTICOLO 9

Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

L'attuazione della delega nella parte relativa al contenzioso tributario, è avvenuta sotto forma di "novella" del testo del decreto legislativo n. 546/1992 (di seguito "il decreto"), introducendo modifiche e integrazioni dei vigenti articoli del suddetto decreto, abrogando disposizioni ormai prive di utilità ovvero annullate a seguito di sentenze della Corte Costituzionale. Si è, altresì, provveduto a modificare altre disposizioni strettamente correlate al citato decreto.

Di seguito sono elencati gli articoli che sono stati oggetto di modifica o di nuova introduzione nel decreto.

Articolo 9, comma 1, lettera a)

Modifiche all'art. 2 (Oggetto della giurisdizione tributaria)

La modifica del **comma 1** si è resa necessaria per adattare il testo alla sentenza n. 130/2008 della Corte Costituzionale, che ne aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguivano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

Al successivo **comma 2** la eliminazione delle parole "*relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie*", si è resa necessaria per adattare il testo alle sentenze n. 64/2008 e 39/2010 della Corte Costituzionale, che ne avevano dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63

del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Articolo 9, comma 1, lettera b)

Modifiche all'art. 4 (Competenza per territorio)

Il testo dell'art. 4 è stato aggiornato eliminando dizioni ormai superate.

Articolo 9, comma 1, lettera c)

Modifiche all'art. 10 (le parti)

Con le modifiche apportate all'articolo in esame sono state individuate puntualmente le parti del processo tributario. Trattasi del contribuente, delle Agenzie fiscali, degli altri enti impositori (ad esempio, le regioni, gli enti locali, le camere di Commercio, ecc.) e dell'agente di riscossione che hanno emesso l'atto impugnato (atto impositivo o diniego di rimborso o di agevolazione), ovvero che non hanno emesso l'atto richiesto (ad es. ipotesi di silenzio – rifiuto ad una richiesta di rimborso). Rientrano tra le parti processuali anche i soggetti privati di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che svolgono le attività di liquidazione e di accertamento, di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

Si conferma la disposizione secondo la quale qualora l'ufficio dell'Agenzia delle entrate abbia una competenza diffusa su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, sta in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie l'ufficio al quale spettano *ex lege* le attribuzioni sul rapporto controverso. In sostanza, in tale ultimo caso, la legittimazione processuale non è in capo all'ufficio delle entrate che ha adottato l'atto, bensì all'ufficio competente in base al generale criterio del domicilio fiscale del contribuente.

Articolo 9, comma 1, lettera d)

Modifiche all'art. 11 (capacità di stare in giudizio)

Con la modifica operata al **comma 2** dell'articolo 11, viene estesa la capacità di stare in giudizio direttamente all'ufficio dell'Agente della riscossione, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Inoltre, la legittimazione processuale e la difesa diretta delle cancellerie e delle segreterie degli uffici giudiziari è prevista, limitatamente al contenzioso in materia di contributo unificato, non solo per il giudizio di primo grado ma anche per quello innanzi alle commissioni tributarie regionali. Trattasi, infatti, di uffici che provvedono alla liquidazione e all'accertamento del contributo unificato di cui all'art. 9 del decreto

del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002 n. 115, che si configura come un vero e proprio tributo, rientrante in quanto tale nella giurisdizione tributaria.

Articolo 9, comma 1, lettera e)

Modifiche all'art. 12 (L'assistenza tecnica)

La disposizione in esame ribadisce la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di contenziosi di modico valore.

Non sono invece tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo **comma 2** dell'articolo 12 eleva a 3.000 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente. Per l'individuazione del valore si conferma l'attuale criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

I commi 3, 5 e 6 del predetto articolo 12 elencano distintamente le categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie, operando una differenziazione tra:

- coloro che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie [lettere da a) a d) del comma 3];
- coloro che sono abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche [**lettera e) del comma 3**, lettere da a) a g) del comma 5 e comma 6];
- coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti [lettere e) , f) e g) **e h)** del comma 3].

In particolare, con riguardo a tale ultima categoria, il comma 3 attribuisce anche ai dipendenti dei CAF di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, la difesa innanzi alle Commissioni tributarie. I predetti dipendenti possono difendere esclusivamente i propri assistiti in contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività di assistenza loro prestata dal CAF (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche esposte in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF). La disposizione, tuttavia, prevede che i dipendenti dei CAF, per esercitare la difesa tecnica debbano essere in possesso congiuntamente dei seguenti requisiti di professionalità:

- diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- relativa abilitazione professionale.

Le disposizioni contenute nel **comma 4** dell'articolo 12 affidano al Dipartimento delle finanze il compito di gestire gli elenchi dei soggetti di cui alle lettere d), e), f), g) ed h) del comma 3. L'accentramento delle procedure in capo al solo Dipartimento delle finanze di funzioni, attualmente

ripartite tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, risponde all'esigenza di garantire imparzialità e una maggiore efficienza nella gestione di detti elenchi.

Lo stesso **comma 4** dell'articolo 12 del decreto, prevede l'adozione di un regolamento del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero della Giustizia, ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, al fine di disciplinare le modalità di tenuta dell'elenco in esame ed individuare i casi di incompatibilità, di diniego, di sospensione e di revoca della iscrizione all'elenco. Per la definizione delle suddette fattispecie si dovrà tenere conto dei principi contenuti nel codice deontologico forense, atteso che nell'ambito dell'assistenza tecnica l'attività defensionale propria dell'avvocatura risulta essere prevalente. Si prevede, altresì, che il citato elenco, opportunamente aggiornato, sia pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze al fine di renderlo costantemente conoscibile dalle parti processuali, dal collegio giudicante e dai terzi.

Il comma 10 dell'articolo 12 disciplina le ipotesi di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, rinviando alle disposizioni contenute nell'articolo 182 del c.p.c, in base alle quali il giudice invita le parti a regolarizzare gli atti e documenti, assegnando un termine perentorio entro il quale è possibile sanare i relativi vizi, con efficacia retroattiva. Inoltre, il comma citato prevede che la predetta attività può essere svolta dal Presidente della Commissione ovvero della sezione e dal collegio. Al fine di evitare l'inutile prolungamento dei tempi del giudizio, si è quindi inteso anticipare quanto più possibile la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad es. difetto di procura alla lite) attribuendo indifferentemente l'iniziativa per la regolarizzazione già al Presidente della Commissione o della sezione (oltre che al collegio).

La declaratoria di inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza all'invito formulato alla parte a provvedere. Ciò in conformità a quanto ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio (da ultimo: Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359).

Articolo 9, comma 1, lettera f)

Modifiche all'art. 15 (Spese del giudizio)

La disposizione in esame mira a rafforzare il principio in base al quale le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza.

Il comma 1 dell'articolo 15 stabilisce che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio liquidate con la sentenza.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 15 stabilisce che le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte soltanto qualora vi sia soccombenza reciproca oppure sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.

Con il comma 2-bis dell'articolo 15 si prevede che, nel caso risulti che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave la commissione tributaria la condanna, su istanza dell'altra parte, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio nella sentenza. Viene in tal modo riprodotto il contenuto dell'articolo 96, primo comma, c.p.c., in tema di responsabilità aggravata.

Il **comma 2-ter** dell'articolo 15 specifica che le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre al contributo previdenziale e all'IVA, se dovuti.

Il **comma 2-quater** dell'articolo 15 stabilisce che la statuizione sulle spese di lite deve essere contenuta anche nell'ordinanza con cui il giudice definisce la fase cautelare del giudizio. La pronuncia sull'istanza cautelare in ordine alle spese di giudizio produce effetti anche dopo l'adozione del provvedimento giurisdizionale che definisce il merito. Resta ferma, comunque, la possibilità per il giudice di disporre nella sentenza di merito diversamente in ordine alle spese di lite della fase cautelare. Trattasi di una disposizione che, analogamente a quanto previsto dall'art. 57 del Codice del Processo Amministrativo mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare.

Con il **comma 2-quinquies** dell'articolo 15 viene confermato il principio secondo il quale i compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica siano liquidati in base alle rispettive tariffe professionali; per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la tariffa vigente per i dottori commercialisti ed esperti contabili.

Con il **comma 2-sexies** dell'articolo 15 si stabilisce che nella liquidazione delle spese a favore degli enti impositori, degli agenti della riscossione e soggetti di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, se assistiti da propri dipendenti, si applicano le tariffe previste per gli avvocati, con la riduzione del 20%. Infine, con una disposizione di favore per il contribuente, si prevede che la riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori, nonché degli agenti e concessionari della riscossione avviene, mediante iscrizione a ruolo, soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Il **comma 2-septies** dell'articolo 15 infine, conferma che le spese di giudizio sono maggiorate del 50% nelle controversie proposte avverso atti reclamabili ai sensi dell'art. 17-bis. La maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo. La norma ha la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Il **comma 2-octies** dell'articolo 15, al fine di incentivare la deflazione del contenzioso, stabilisce che la parti che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa formulata dall'altra parte è

tenuta a sopportare le spese processuali quando il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della stessa proposta conciliativa.

Articolo 9, comma 1, lettera g)

Modifiche all'art. 16 (Comunicazioni e notificazioni)

Nell'art. 16 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Inoltre, è stato abrogato il comma 1-bis il cui contenuto è stato trasfuso in modo organico nel nuovo articolo 16-bis.

Articolo 9, comma 1, lettera h)

Articolo 16-bis (comunicazione e notificazioni per via telematica) –

La disposizione in commento è finalizzata a massimo ampliamento dell'uso della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario in attuazione del relativo principio di delega.

Il comma 1 ripropone le disposizioni già previste nel comma 1-bis dell'articolo 16 abrogato.

Il comma 2 ripropone quanto previsto dall'articolo 17, comma 3-bis abrogato.

Il comma 3, dispone che le notificazioni tra le parti e il successivo deposito presso la Commissione tributaria possano avvenire per via telematica tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento sul processo tributario telematico n. 163 del 23 dicembre 2013. Le modalità di attuazione e l'ambito di operatività delle notificazioni a mezzo posta elettronica certificata e dei depositi telematici presso le Commissioni tributarie sono stabiliti dai decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze adottati ai sensi dell'art. 3 del predetto regolamento.

Il comma 4 stabilisce che l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni ha, a tutti gli effetti, valore di elezione di domicilio.

Articolo 9, comma 1, lettera i)

Abrogazione dell'articolo 17, comma 3-bis

La norma in esame risulta essere di mero coordinamento atteso che il contenuto è stato inserito nel nuovo articolo 16-bis.

Articolo 9, comma 1, lettera l)

Inserimento dell'art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione)

La disposizione in esame, limitatamente alle controversie aventi ad oggetto atti di valore non superiore a 20.000 euro, prevede che il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile (novanta giorni) ad esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite. Diversamente dalla disposizione vigente, il nuovo meccanismo risulta in concreto attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.

Quanto all'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, si conferma che sono soggette a reclamo tutte le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro (ivi comprese quelle di rimborso, non espressamente previste nel testo attuale). Inoltre, i **commi 1 e 10** dell'art. 17-bis prevedono che non sono reclamabili esclusivamente gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di stato di cui all'art. 47-bis. È stata invece prevista la reclamabilità degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, relativi al classamento e all'attribuzione di rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.

Quanto, invece, all'ambito soggettivo di operatività della nuova disposizione, l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori. La ratio sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e del fatto che oltre il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali hanno un valore non superiore a 20.000 euro. Tuttavia, mentre le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso apposite strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamabili, per gli altri enti la disposizione prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi. La scelta operata risulta da un lato coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica, ad esempio, degli enti locali; dall'altro evita di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo (ad esempio, a causa della ridotta dimensione).

Quanto invece agli agenti della riscossione ed ai soggetti privati di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/97, il comma 9 della disposizione in esame prevede che il reclamo risulta applicabile solo ove compatibile. Tenuto conto che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, si ritiene che l'istituto possa trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (art. 19, comma 1, lett. e-bis) ed e-ter) del decreto). In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

Ai sensi del **comma 6** del predetto articolo 17-bis, qualora la procedura amministrativa di reclamo abbia esito positivo, la mediazione si perfeziona con il versamento - entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti - dell'intero importo ovvero della prima rata. Diversamente, quando la mediazione ha per oggetto rimborsi d'imposta, la stessa si perfeziona sin dal momento della sottoscrizione dell'accordo. Detto accordo deve contenere l'indicazione delle somme dovute con i termini e le modalità di pagamento e costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Detto titolo, quindi, consente al contribuente - nei casi in cui la controparte non dia esecuzione al pagamento concordato - di agire in via monitoria davanti al giudice ordinario per

ottenere un decreto ingiuntivo. La giurisprudenza ha infatti precisato che sussiste la giurisdizione del giudice ordinario quando l'Amministrazione abbia riconosciuto la spettanza del tributo (Cass. 15.10.2009 n. 21893).

Secondo quanto disposto dal **comma 7** dell'articolo 17-bis, le sanzioni sono dovute nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Trattasi del medesimo criterio di irrogazione della sanzione previsto nella conciliazione, fatta salva la diversa percentuale applicabile. Viene confermata la disposizione secondo la quale sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

Infine, ai sensi del **comma 8** dell'articolo in esame si prevede che in pendenza del termine utile a concludere la mediazione, la riscossione delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione è sospesa.

Articolo 9, comma 1, lettera m)

Modifiche all'art. 18 (Il ricorso)

Nell'art. 18 è stato riscritto il **comma 3** sia per una maggiore leggibilità, sia per introdurre l'obbligo per i difensori di dichiarare la categoria di appartenenza ex art. 12 del decreto; tale indicazione è anche necessaria per consentire al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa della categoria di appartenenza.

Articolo 9, comma 1, lettera n)

Modifiche all'art. 23 (Costituzione in giudizio della parte resistente)

Nell'art. 23 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Articolo 9, comma 1, lettera o)

Modifiche all'art. 39 (Sospensione del processo)

All'articolo 39, dopo il comma 1, sono stati aggiunti i **commi 1-bis e 1-ter**.

Il **comma 1-bis** dell'articolo 39 prevede che la sospensione del processo è disposta dalla commissione tributaria ogni qual volta essa stessa o altra commissione tributaria debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa. E' stato in tal modo riprodotto il contenuto dell'articolo 295 c.p.c., concernente la sospensione necessaria del processo. Il comma 1-bis introduce,

pertanto, un'ulteriore ipotesi di sospensione necessaria, che si aggiunge a quella già prevista dal comma 1.

Il **comma 1-ter** dell'articolo 39 stabilisce che, su richiesta conforme delle parti, il processo è sospeso nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni oppure quando sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.

Articolo 9, comma 1, lettera p)

Modifiche all'art. 44 (Estinzione del processo per rinuncia al ricorso)

All'art. 44 **comma 2** è stato eliminato l'inciso "*che costituisce titolo esecutivo*" in quanto l'unico strumento utilizzabile nell'ambito del decreto è ormai il giudizio di ottemperanza, anche per le spese legali in favore del contribuente. Diversamente per le spese liquidate in favore dell'ente impositore e degli altri soggetti equiparati, è prevista l'iscrizione a ruolo dopo il giudicato, come dispone il nuovo art. 15 comma 4.

Articolo 9, comma 1, lettera q)

Modifiche all'art. 46 (Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere)

Il **comma 2** dell'art. 46 conferma che l'estinzione del giudizio in caso cessazione della materia del contendere è dichiarata con sentenza o con decreto presidenziale.

Il **comma 3** del predetto articolo individua il principio in base al quale, in caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio rimangono a carico di chi le ha anticipate. La modifica si è resa necessaria per adeguare la disposizione alla sentenza della Corte Costituzionale n. 74 del 12 luglio 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del decreto nella parte in cui prevedeva che le spese del giudizio estinto restavano a carico della parte che le aveva anticipate, non solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste per legge, ma in ogni caso di cessazione della materia del contendere.

Articolo 9, comma 1, lettera r)

Modifiche all'art. 47 (Sospensione dell'atto impugnato)

La modifica del **comma 3** dell'art. 47 è solo di forma; **al comma 5** sempre dell'art. 47 si è richiamata la garanzia di cui all'art. 69 comma 2.

Al **comma 4** dell'articolo 47 è stato aggiunto un nuovo periodo, nel quale si prevede che il dispositivo dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Dopo il comma 8 dell'articolo 47 è stato aggiunto il **comma 8-bis**, con il quale si stabilisce che durante il periodo di sospensione si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del **Ministro dell'economia e delle finanze** 21 maggio 2009, relativo agli interessi dovuti per ritardato pagamento.

Articolo 9, comma 1, lettera s)

Modifiche all'art. 48 (Conciliazione fuori udienza)

Gli articoli 48, 48-bis e 48-ter, sono diretti a disciplinare compiutamente le diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando l'istituto con l'estensione della sua applicabilità anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale, oggi preclusa. La nuova disciplina consentirà la definizione di controversie, per tutta la durata del giudizio di merito. L'intento di incentivare il ricorso all'istituto della conciliazione è rinvenibile dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili. Infatti, la disposizione attualmente vigente prevede non solo che l'irrogazione della sanzione è dovuta nella misura del 40% dell'importo conciliato, ma le sanzioni non possono essere inferiori al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Diversamente, la nuova formulazione prevede che le sanzioni si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto per legge per le singole violazioni; tale percentuale è la medesima quale che sia la fase di giudizio in cui la causa viene conciliata. Non si è ritenuto opportuno prevedere la conciliazione nella fase di cassazione, stante la particolare natura di tale giudizio, in cui si controverte solo di violazioni di legge con l'esclusione di accertamenti in fatto.

Il **comma 1 dell'articolo 48** disciplina la c.d. conciliazione "*fuori udienza*" prevedendo che se le parti raggiungono un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia, in pendenza del giudizio di primo e di secondo grado, possono presentare istanza congiunta sottoscritta dagli stessi o dai rispettivi difensori.

In caso di conciliazione totale o parziale della controversia, i **commi 2 e 3** dell'art. 48 prevedono la tipologia dei provvedimenti che possono essere adottati dal giudice per dichiarare la cessazione della materia del contendere

Qualora sia stata già fissata l'udienza, la Commissione pronuncia sentenza ovvero ordinanza se l'accordo è parziale; in tale ultimo caso la sentenza sarà adottata, infatti, al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione.

Se, invece, la data di udienza non è fissata, provvede il Presidente di sezione con apposito decreto.

Il successivo **comma 4** del predetto articolo stabilisce che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo; detto accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute. A differenza della vigente disciplina, il perfezionamento dell'accordo avviene non più con il versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata, bensì con la mera sottoscrizione dell'accordo. In sostanza si è stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente porterà solo alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso. In caso di mancato pagamento delle somme dovute dall'ente impositore vale invece quanto già detto per l'accordo di mediazione di cui all'art. 17-bis in ordine al concetto di titolo.

Articolo 9, comma 1, lettera t)

Inserimento dell'art. 48-bis (Conciliazione in udienza) e dell'art. 48-ter (Definizione e pagamento delle somme dovute a titolo di imposta e di sanzioni)

Con l'articolo esame, al **comma 1** si riconosce a ciascuna delle parti la possibilità, entro il termine di dieci giorni prima della data fissata per l'udienza di discussione, di presentare alla Commissione tributaria davanti alla quale pende la causa, l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

Il **comma 2** del predetto articolo stabilisce che il giudice, se ritiene che sussistano i presupposti di ammissibilità dell'istanza (ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte di competenza della Commissione tributaria, esistenza del potere di conciliare ecc.), invita le parti alla conciliazione; qualora l'accordo conciliativo non si realizzi alla prima udienza di trattazione, il giudice può, comunque, concedere alle parti un rinvio e fissare una nuova successiva udienza, per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo ovvero, in mancanza, per la discussione della causa nel merito.

Infine, il **comma 3** dispone, invece, che la conciliazione deve risultare da apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e interessi; detto verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In base al **comma 4** della disposizione in esame, in caso di avvenuta conciliazione in udienza, il giudizio si chiude con sentenza di cessata materia del contendere.

L'**articolo 48-ter** disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni dovute, le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate. Trattasi di disposizioni comuni alla conciliazione perfezionatasi in udienza e fuori udienza.

Il comma 1 del predetto articolo stabilisce che in caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, se la conciliazione si perfeziona nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento se la conciliazione si perfeziona nel corso del secondo grado di giudizio. Trattasi del medesimo criterio di determinazione della sanzione previsto nella mediazione, fatta salva l'incremento della percentuale applicabile, posto che la definizione della controversia avviene in una fase successiva del giudizio.

Il **comma 2** dell'art. 48-ter dispone che il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo per la conciliazione fuori udienza, ovvero della redazione del processo verbale per la conciliazione in udienza.

Il comma 3 prevede che in caso di mancato pagamento delle somme dovute, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto.

Il **comma 4** dell'articolo 48-ter, infine, prevede che per il versamento si applicano le disposizioni, anche di carattere sanzionatorio, previste dall'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, in tema di accertamento con adesione.

Articolo 9, comma 1, lettera u)

Modifiche all'art. 49 (Disposizioni generali applicabili)

L'eliminazione dell'inciso "*escluso l'art. 337*" si è resa necessaria in quanto la disposta esecutività delle sentenze tributarie rende non più incompatibile la citata disposizione del c.p.c.; inoltre il comma 2 dell'art. 337 è ritenuto ormai applicabile anche al processo tributario dalla giurisprudenza (Cass. 17.10.2014 n. 21996).

Articolo 9, comma 1, lettera v)

Modifiche all'art. 52 (Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello)

All'art. 52 viene modificata la denominazione e vengono aggiunti sei commi che disciplinano i poteri cautelari delle parti dopo una pronuncia di primo grado.

In particolare, la sospensione della sentenza è subordinata all'esistenza di "*gravi e fondati motivi*" al pari dell'art. 283 c.p.c. La sospensione dell'atto impugnato resta subordinata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado. Viene introdotta la possibilità, per il Presidente, di sospendere la sentenza *inaudita altera parte* fino alla pronuncia cautelare del Collegio.

Nel **secondo periodo del comma 6** dell'articolo 52 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.

Il **comma 7** dell'articolo 52 prevede che la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado, analogamente a quanto avviene nel giudizio amministrativo, in cui la sospensione della esecutività della sentenza del T.A.R. da parte del Consiglio di Stato fa rivivere l'esecutività dell'atto annullato con la sentenza sospesa. Il ripristino della esigibilità dell'atto per effetto della sospensione della sentenza che lo ha ritenuto illegittimo, si impone anche per rispettare il principio di parità delle parti. Al contribuente è infatti consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato pur dopo una sentenza di merito che lo ha confermato rendendo in tal modo tale decisione come "*tanquam non esset*". Parallelamente la sospensione della sentenza di annullamento dell'atto ottenuta dall'ente impositore sarà idonea a ripristinare l'esecutività (parziale o totale, a seconda del regime di riscossione graduale del tributo) dell'atto impugnato. Non si è ritenuto necessario, infine, prevedere espressamente che in caso di sospensione l'ente impositore non è tenuto, a norma dell'art. 68 comma 2, a restituire le somme *medio tempore* riscosse, trattandosi di un effetto naturale della sospensione della sentenza.

Articolo 9, comma 1, lettera z)

Modifiche all'art. 62 (Norme applicabili)

All'art. 62 è stato aggiunto il **comma 2-bis**, prevedendo che sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.

L'inserimento del c.d. ricorso "*per saltum*" anche nel processo tributario, si ritiene possa avere un'utile funzione deflattiva del contenzioso, consentendo in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche non appena sorte in primo grado.

Articolo 9, comma 1, lettera aa)

Inserimento dell'art. 62-bis (Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione)

L'art. 62-bis disciplina i "*Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione*".

In questo caso la sospensione è subordinata all'esistenza di un danno grave ed irreparabile. La formulazione è analoga a quella contenuta nell'art. 373 c.p.c. ("*Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione*") che

attribuisce rilievo al solo *periculum* senza possibilità di valutare il *fumus*, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d'appello che viene richiesta allo stesso giudice, il quale non deciderà però il merito della causa. Per il resto, il rito è analogo all'art. 52, così come identica è la previsione dell'ultimo comma, secondo cui la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.

Si è ritenuto preferibile disporre che il ripristino della esecutività fosse sempre riferibile alla pendenza del giudizio di primo grado, per un duplice motivo. In primo luogo per l'effetto devolutivo dell'appello, che comporta la definitiva sostituzione della sentenza di primo grado, come confermato anche dagli artt. 393 c.p.c. e 63 del decreto, i quali prevedono che in caso di annullamento con rinvio da parte della Corte di Cassazione della sentenza di appello, se il processo non viene riassunto si estingue l'intero giudizio (e non passa in giudicato la sentenza di primo grado). In secondo luogo per una esigenza di semplificazione. La scelta fatta è, inoltre, coerente con quanto previsto per i casi di annullamento con rinvio da parte della Cassazione, che producono i medesimi effetti "*ripristinatori*" della esecutività dell'atto nella pendenza in primo grado (cfr. art. 68 comma 1, nuova lett. d). Nel secondo periodo del comma 5 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.

Articolo 9, comma 1, lettera bb)

Modifiche all'art. 63 (Giudizio di rinvio)

Nell'art. 63 al **comma 1** il termine per la riassunzione del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza, è stato ridotto da un anno a sei mesi. La riduzione è apparsa opportuna tenuto conto da un lato di quella già operata per tutte le cause civili dal c.p.c. (il cui art. 393 prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi), dall'altro che il termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'art. 43 del decreto per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso. Non si è ritenuta opportuna la riduzione a tre mesi, termine eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi (la definitività dell'atto impugnato) che il contribuente può subire per effetto della mancata riassunzione della causa dopo la sentenza di annullamento con rinvio.

Articolo 9, comma 1, lettera cc)

Modifiche all'art. 64 (Sentenze revocabili e motivi di revocazione)

All'art. 64 del decreto in tema di revocazione, è stato riformulato il comma 1, allo scopo di eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente.

Articolo 9, comma 1, lettera dd)

Articolo 65 (Proposizione della impugnazione)

In applicazione della delega sui poteri cautelari delle parti, è stato introdotto all'art. 65 il **comma 3-ter** il quale prevede che le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in quanto compatibili.

Si è ritenuto preferibile estendere al ricorso per revocazione la tutela cautelare prevista nell'art. 52 per le sentenze di primo grado, non ostandovi ragioni per la più limitata tutela dell'art. 62-bis, tenuto conto che la revocazione – a differenza del ricorso per cassazione – è decisa nel merito dalla stessa Commissione.

Articolo 9, comma 1, lettera ee)

Inserimento dell'art. 67 bis (Esecuzione provvisoria)

È stato introdotto l'**art. 67-bis** il quale prevede espressamente che *“Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.*

Trattasi di una nuova disposizione, attesa la necessità di introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo. L'espresso rinvio nel presente articolo alle sentenze contenute nel capo IV consente di limitare l'esecutività alle sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo ovvero il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi.

Articolo 9, comma 1, lettera ff)

Modifiche all'art. 68 (Pagamento del tributo in pendenza del processo)

All'art. 68 **al comma 1** è stata introdotta la lettera **c-bis**), allo scopo di precisare che nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Si è in tal modo colmata una lacuna legislativa in ordine ai poteri degli enti impositori di riscuotere il tributo dopo una sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, che ad oggi porta gli uffici ad agire in modo diversificato (talvolta con la iscrizione a ruolo dell'intero importo). Come già accennato, la scelta è stata quella di consentire la riscossione del tributo nella misura prevista nella pendenza del giudizio di primo grado.

Si è ritenuto altresì di codificare il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza, secondo cui in caso di omessa riassunzione dopo il rinvio si estingue l'intero giudizio e diventa definitivo l'atto originariamente impugnato. Anche di recente la Corte di Cassazione ha infatti ribadito che *“nel giudizio tributario, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione ai sensi dell'art. 392 c.p.c.*

, l'intero processo si estingue, determinandosi la definitività dell'avviso di accertamento che ne costituiva l'oggetto (Cass. n. 16689/2013). L'estinzione del giudizio ex art. 393 c.p.c. comporta infatti il venir meno dell'intero processo, ed in forza dei principi in materia d'impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e l'integrale accoglimento delle ragioni erariali (Cass. n. 5044/2012 e in precedenza cass. n. 3040 del 2008 e n. 1824 del 2005)" (Cass. 9.7.2014 n. 15643). L'espressa previsione degli effetti della mancata riassunzione ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in cassazione.

Sempre **nell'art. 68** è stato modificato **il comma 2** integrandolo con la previsione che, in caso di mancata esecuzione del rimborso, il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Anche in questo caso si viene a colmare una lacuna, che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore, che all'esito di una sentenza – anche non definitiva – favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme medio tempore riscosse. Il rimedio previsto è dunque quello della ottemperanza, con una specifica previsione in ordine al giudice competente anche al fine di evitare eventuali incertezze sulla individuazione della Commissione da adire.

Articolo 9, comma 1, lettera gg)

Modifiche all'art. 69 (Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente)

L'art. 69 è stato completamente riscritto e denominato "*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*".

La nuova disposizione prevede, come già precisato, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia qualora superi l'importo di 10.000 euro ed abbia accertato ed argomentato in sentenza la solvibilità del contribuente, valutata sulla base della consistenza del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Il riferimento al "*pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro*" esclude che tale limite possa operare come una franchigia per le evidenti complicazioni che un tale sistema provocherebbe.

Il **comma 2** dell'art. 69 demanda ad un apposito D.M. la disciplina della garanzia, che dovrà mutuare quella già in vigore contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972. Il D.M. dovrà disciplinare la garanzia, prevedendo la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. La garanzia prevista dalla norma viene richiamata anche in altre disposizioni (quali ad

esempio l'art. 19 comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di sanzioni), per evidenti esigenze di omogeneità, certezza e semplificazione.

Il **comma 3** dell'art. 69 prevede che i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio, mentre il **comma 4** prevede che il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

Infine il **comma 5** dello stesso art. 69 consente l'ottemperanza nei casi di inerzia dell'Amministrazione al rimborso. Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è dunque di 90 giorni, a cui vanno aggiunti gli eventuali ulteriori 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70 comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14 comma 1 del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici (*"Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto"*).

Articolo 9, comma 1, lettera hh)

Modifiche all'articolo 70 (Giudizio di ottemperanza)

All'art. 70 al comma 1 è stato soppresso l'inciso *"Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo"*, in quanto, come si è detto, viene previsto in via esclusiva il rimedio del giudizio di ottemperanza. Al **comma 2** dello stesso art. 70 si precisa che l'ottemperanza può essere richiesta oltre che verso l'ente impositore, anche nei confronti dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Come si è già accennato infatti, si è ritenuto opportuno equiparare, fin dove possibile, gli enti impositori agli agenti della riscossione (di cui all'art. 3, comma 28, del decreto legge n. 203 del 2005) nonché ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. In particolare questi ultimi, ancorché soggetti privati, esercitano funzioni pubbliche su concessione; da ciò la loro assoggettabilità anche al giudizio di ottemperanza. La giurisprudenza amministrativa ha infatti da tempo chiarito che *"Il giudizio di ottemperanza è ammesso anche nei confronti di un soggetto tenuto in forza del giudicato al compimento di attività implicante esercizio di potestà pubbliche, quale il concessionario delegato all'espropriazione"* (Cons. Stato sentenza n. 8250/2010); *"Il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche per ottenere il pagamento di una somma di denaro, purché però nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ovvero nei confronti di un soggetto privato concessionario di pubblici poteri, per il compimento di attività connesse all'esercizio di questi ultimi"* (T.A.R. Campania, sentenza n. 86/2011).

Infine il **comma 10-bis** dello stesso art. 70 prevede che per il pagamento di somme dell'importo fino a 10.000 euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla commissione in composizione monocratica.

ARTICOLO 10

Norme di coordinamento

Di seguito le altre disposizioni modificate a fini di coordinamento.

Il **comma 1**, dell'art. 10 modifica l'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Rappresentanza e assistenza dei contribuenti); in particolare la disposizione in esame reca importanti novità al comma 3 dell'art. 63, dove si prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze può autorizzare all'assistenza tecnica dinnanzi alle commissioni tributarie i funzionari e i dirigenti di enti impositori e del Ministero, nonché gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza. La nuova disposizione reca un ampliamento dei soggetti che possono ottenere l'autorizzazione, dal momento che la stessa può essere rilasciata non solo ai dipendenti dell'amministrazione finanziaria (Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia delle entrate e delle Dogane e dei Monopoli) e della Guardia di Finanza, ma anche quelli degli altri enti impositori (ad esempio: regioni, province, comuni). In tal modo viene superata una disparità di trattamento che poteva apparire ingiustificata.

Gli appartenenti alle predette categorie per essere autorizzati devono essere in possesso dei seguenti requisiti: 1) cessazione dall'impiego a qualsiasi titolo (dimissioni e pensionamento); 2) effettivo servizio per almeno venti anni, di cui gli ultimi dieci anni nell'esercizio di "*attività connesse ai tributi*", come ad es. verifiche fiscali, attività di accertamento e riscossione dei tributi erariali e locali.

L'individuazione delle "*attività connesse ai tributi*" avverrà con il medesimo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da adottarsi ai sensi dell'art. 12, comma 4, del decreto. Infine, allo scopo di consentire al Ministero di effettuare un controllo sul rispetto dei principi di deontologia professionale da parte degli iscritti al citato elenco, si prevede che l'autorizzazione possa essere revocata o sospesa, con provvedimento motivato nelle ipotesi che verranno individuate nel decreto stesso.

Il comma 4 del predetto art. 63 prevede il divieto di esercitare attività di assistenza e rappresentanza durante i due anni successivi alla data di cessazione dell'impiego. Si ritiene, infatti, che le conoscenze acquisite e le relazioni instaurate nel corso del rapporto d'impiego, possano alterare il corretto svolgimento della difesa in giudizio del contribuente. Il successivo comma 5 provvede esclusivamente ad aggiornare l'entità della sanzione irrogabile in caso di esercizio delle funzioni in violazione di quanto previsto nella disposizione, rimasto invariato dal 1973. La nuova sanzione amministrativa è prevista da un minimo di 1.000 euro a un massimo di 5.000 euro.

Il **comma 2** contiene una modifica all'art. 14 comma 3-bis del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 recante Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia.

In particolare il predetto **comma 2**, contiene modifiche al comma 3-bis dell'art. 14 finalizzate ad adeguare la predetta disposizione alla nuova formulazione dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Il **comma 3** reca invece modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

In particolare, il **comma 3, lettera a)** apporta modifiche al comma 3 dell'articolo 19 per adeguare la disposizione in materia di tutela cautelare con il richiamo alla garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto. Le modifiche apportate invece al comma 6 dell'art. 19 invece riguardano l'applicabilità delle disposizioni contenute nell'articolo 68, comma 2, del medesimo decreto.

Il **comma 3, lettera b)** modifica invece, l'art. 22 per renderlo più coerente ai principi previsti in materia dal c.p.c. (art. 669-sexies) ed è stata prevista la possibilità di utilizzazione della garanzia prevista dall'art. 69 comma 2 del decreto. Il **comma 5** dell'articolo 22 è stato soppresso, in quanto divenuto superfluo, dopo la devoluzione di tutte le sanzioni tributarie alla cognizione delle commissioni tributarie, a seguito delle modifiche introdotte nel 2002 all'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992 dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001.

ARTICOLO 11

Modifiche al decreto legislativo n. 545 del 1992

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 9, l'attuazione della delega nella parte relativa all'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, è avvenuta sotto forma di "*novella*" del testo del decreto legislativo n. 545 del 1992, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, introducendo modifiche e integrazioni dei vigenti articoli del suddetto decreto.

Articolo 11, comma 1, lettera a)

Modifiche all'art. 2 (Composizione delle commissioni tributarie)

Si introduce un criterio di rotazione degli incarichi direttivi analogo a quello da tempo sperimentato nella giustizia ordinaria quanto a durata e valutazione intermedia (art. 45 d. lgs. 5 aprile 2006, n. 160). La rotazione degli incarichi viene attuata dopo l'ottavo anno di esercizio delle funzioni di Presidente delle commissioni tributarie, in quanto al termine del suddetto periodo o per effetto della valutazione negativa avuta al termine del primo triennio dell'esercizio della funzione di presidente, l'incarico non può essere rinnovato. Viene precisato che il Presidente non può essere nominato tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i tre anni successivi alla nomina.

Il giudice, sulla base di una sua richiesta, e salvo tramutamento all'esercizio di funzioni analoghe o diverse, viene riassegnato all'incarico di presidente di sezione nella commissione tributaria a cui era preposto ovvero in quella di precedente provenienza. Il tramutamento comporta che il Presidente, all'atto della cessazione dell'incarico, andrà a svolgere altre funzioni analoghe a quelle svolte sino a quel momento, ovvero funzioni diverse ed inferiori nell'ambito della giustizia tributaria. Resta ferma la possibilità per il giudice che ha svolto le funzioni di Presidente di Commissione tributaria di

partecipare agli interPELLI che verranno banditi dal Consiglio di Presidenza per funzioni analoghe presso altre Commissioni tributarie.

Articolo 11, comma 1, lettera b)

Modifiche all'art. 6

La modifica dell'articolo 6 affida ad un provvedimento del Consiglio di Presidenza l'istituzione di sezioni specializzate in relazione a questioni controverse e definisce le modalità con cui le diverse questioni sono assegnate a tali sezioni.

L'assegnazione da parte del presidente della Commissione tributaria deve tener conto, preliminarmente della istituzione delle sezioni specializzate per materia, all'interno delle quali si applicheranno i criteri cronologici e casuali. Resta inteso che la istituzione di sezioni specializzate non comporterà un incremento del numero delle sezioni attualmente vigente, atteso che le stesse saranno attivate nell'ambito di quelle individuate con il d. m. 11 aprile 2008.

Articolo 11, comma 1, lettera c)

Modifiche all'art. 7 (Requisiti generali)

Al fine di rafforzare la qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie viene inserito tra i requisiti generali il possesso di laurea magistrale o quadriennale.

Articolo 11, comma 1, lettera d)

Modifiche all'art. 8 (incompatibilità)

Al fine di assicurare la terzietà della giurisdizione tributaria, si è ritenuto di intervenire sul fronte delle incompatibilità; in particolare si è ritenuto di specificare che non possono essere componenti delle commissioni tributarie coloro che svolgono attività di consulenza tributaria non solo direttamente ma anche indirettamente, attraverso forme associative, codificando in tal modo quanto già stabilito dalla giurisprudenza amministrativa (Cfr. TAR Trentino Alto Adige 8 giugno 2006, n. 255; TAR Toscana 10 maggio 2006, n. 2084). Con l'occasione, si è aggiornata la definizione di incompatibilità di cui alla lettera h) laddove si fa riferimento a coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti o movimenti politici.

Articolo 11, comma 1, lettera e)

Modifiche all'art. 9 (Procedimenti di nomina dei componenti delle commissioni tributarie)

Al fine di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria, con la disposizione in esame si intende semplificare l'iter di nomina dei giudici riducendo i tempi delle relative procedure amministrative.

La disposizione in esame prevede l'adozione di un decreto del Presidente della Repubblica esclusivamente per i casi di prima nomina dei giudici tributari; i trasferimenti e le progressioni in carriera, avvengono con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per meglio comprendere l'impatto virtuoso della modifica richiesta sul miglior andamento della giurisdizione, si sottolinea che le procedure vigenti prevedono l'adozione di un decreto del Presidente della Repubblica per qualunque tipo di nomina sia che riguardi l'ingresso nel ruolo dei giudici tributari sia a seguito di trasferimento di sede per funzioni analoghe o per progressioni di carriera.

Articolo 11, comma 1, lettera f)

Modifiche all'art. 11 (Durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento)

All'articolo 11 decreto legislativo n. 545 del 1992, che disciplina la durata dell'incarico dei componenti gli organi giurisdizionali tributari, viene aggiunto il comma 5-bis, al fine di reintrodurre l'istituto dell'anticipato possesso, nei casi in cui si ravvisino necessità di servizio.

Già il decreto legge 20 dicembre 2001, n. 452, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 16 del 2002 con l'articolo 16-quater, comma 1 lett. b), aveva modificato l'allora vigente articolo 11 del citato decreto n. 545 del 1992, introducendo in calce al comma 1 la possibilità del c.d. "anticipato possesso". Ulteriori successive revisioni della norma, che modificarono totalmente anche l'assetto sistematico dei commi, espunsero tale istituto, che oggi tuttavia si rende necessario reintrodurre.

Con efficienza ed in risposta ai principi di buon andamento dell'amministrazione, a mezzo dell'anticipato possesso infatti il Consiglio di Presidenza sarà in grado – così come il CSM per la magistratura ordinaria- di collocare immediatamente i giudici nelle sedi di destinazione, permettendo la formazione dei collegi senza interruzione delle funzioni e garantendo la celerità dei giudizi, mentre si completa l'iter burocratico dei decreti di nomina.

Articolo 11, comma 1, lettera g)

Modifiche all'art. 15 (Vigilanza e sanzioni disciplinari)

Con la disposizione in esame nulla è stato modificato in ordine ai soggetti titolari del potere di vigilanza e al potere sanzionatorio sui giudici tributari né alle modalità di irrogazione delle predette sanzioni ai medesimi giudici.

Viene precisato, in particolare, che il potere di vigilanza di ogni Presidente sulla propria Commissione in ordine alla qualità ed alla efficienza dei servizi di segreteria, ha il fine di segnalarne le risultanze al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, che conserva il compito istituzionale di adottare, anche a seguito della segnalazione del presidente, i provvedimenti organizzativi degli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie necessari a garantire qualità ed efficienza dei relativi servizi.

Diversamente, con i commi dal 2 al 7, al fine di rafforzare l'imparzialità e la terzietà dell'organo giudicante, si elencano le sanzioni disciplinari irrogabili, sulla scorta di quelle già previste per i giudici ordinari. In particolare, si prevedono le seguenti sanzioni disciplinari: l'ammonizione, la censura, la sospensione dalle funzioni per un periodo da un mese a due anni, l'incapacità ad esercitare un incarico direttivo e la rimozione dall'incarico. Per ciascuna sanzione sono altresì tipizzate le condotte punibili,

al fine di consentire al soggetto legittimato ad irrogare la sanzione - in sede di procedimento disciplinare - di assolvere l'obbligo di specificare un capo di incolpazione puntuale e circostanziato.

Articolo 11, comma 1, lettera h)

Modifiche all'art. 21 (Elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria)

Con le modifiche attuate negli articoli 21, 22 e 23, viene data attuazione al principio della legge delega contenuto nell'articolo 10, comma 1, lett. b), n. 7), volto ad attribuire direttamente al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria le procedure idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni dell'organo di autogoverno.

In particolare, il presente articolo reca la disciplina di dettaglio delle elezioni dell'organo di autogoverno dei giudici tributari, con conseguente abrogazione dell'attuale decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 luglio 2002, n. 184, concernente le modalità di svolgimento delle operazioni elettorali del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Il primo comma riguarda l'indizione delle elezioni.

Il comma 2 disciplina la composizione dell'ufficio centrale elettorale e prevede che lo stesso è istituito presso lo stesso Consiglio di presidenza escludendo qualsiasi coinvolgimento delle strutture del Ministero dell'economia e delle finanze.

I successivi commi da 2-bis a 2-quater regolamentano la presentazione delle candidature e l'accertamento dei relativi requisiti di legge da parte dell'Ufficio centrale.

I commi 2-quinquies e 2-sexies prevedono le modalità di svolgimento delle operazioni elettorali presso le sedi delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, dove sono istituiti gli uffici elettorali locali.

Da ultimo, il comma 2-septies demanda la disposizione di attuazione del presente articolo ad un apposito regolamento emanato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Articolo 11, comma 1, lettera i)

Sostituzione dell'art. 22 (Votazioni)

La disposizione in parola contiene la disciplina di dettaglio delle operazioni di voto, prevedendo forme e modalità procedurali utili ad assicurare lo svolgimento tempestivo delle elezioni del Consiglio di presidenza e a dirimere eventuali contenziosi.

I commi 1 e 2 dell'art. 22 stabiliscono che ciascun elettore non può indicare più di tre candidati e che il voto, personale e segreto, è espresso dal giudice tributario presso la sede di Commissione dove esercita la propria funzione giurisdizionale.

I commi 3 e 4 dello stesso articolo prevedono che le operazioni di scrutinio siano effettuate dagli uffici elettorali locali, che le attestano in apposito processo verbale e decidono sulle eventuali contestazioni sorte durante le operazioni di voto e su quelle in ordine alla validità delle schede.

Infine, ai sensi del comma 5, i verbali di scrutinio sono trasmessi dagli uffici elettorali locali all'ufficio centrale presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria per la proclamazione degli eletti.

Articolo 11, comma 1, lettera l)

Modifiche all'art. 23 (Proclamazione degli eletti. Reclami)

La disposizione in esame è finalizzata a razionalizzare il meccanismo di proclamazione degli eletti e a rendere celere l'insediamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nella sua nuova composizione, assicurando, al contempo, la continuità con il Consiglio uscente.

In particolare, al comma 1, si prevede che i nominativi degli eletti debbano essere comunicati anche al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

Mentre, al **comma 3-bis**, si stabilisce che il Presidente in carica convochi il Consiglio nella nuova composizione entro quindici giorni dall'emanazione del decreto del Presidente della Repubblica di costituzione del nuovo organo di autogoverno.

Ai sensi del **comma 3-ter**, infine, viene previsto che fino all'insediamento del nuovo organo, il Consiglio uscente continua a svolgere le proprie attività, nonostante la scadenza del termine di durata di quattro anni.

Articolo 11, comma 1, lettera m)

Modifiche all'art. 24 (Attribuzioni)

La disposizione interviene, modificando il comma 1, lettera h) dell'art. 24 con cui è delegata all'organo di autogoverno la formazione permanente dei giudici tributari, anche in sede decentrata, ai fini della localizzazione dei processi formativi e del contenimento della spesa, nell'ambito degli stanziamenti annuali di bilancio **in favore** del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Articolo 11, comma 1, lettera n)

Modifiche all'art. 29 (Alta sorveglianza)

In attuazione del criterio di delega di cui all'art. 10, comma 1, lettera b) n. 12, ai fini di un più efficace monitoraggio, sono stati fissati nuovi termini per rendere al Ministero dell'economia e delle finanze le occorrenti informazioni per la relazione annuale sullo stato della giustizia tributaria che il Ministro deve presentare al Parlamento entro il 30 ottobre di ciascun anno. Al fine di rafforzare il contenuto informativo della relazione ministeriale, tra gli elementi da comunicare sono stati espressamente considerati quelli relativi alla durata dei processi e all'**efficacia** degli istituti deflattivi del contenzioso.

TITOLO III

ARTICOLO 12

Disposizioni transitorie

Le disposizioni transitorie prevedono al **comma 1** che le nuove norme si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016. Le disposizioni in materia di esecutività delle sentenze contenute nelle lettere ee) e gg) del comma 1 dell'articolo 9, invece, entrano in vigore dal 1° gennaio 2017.

In particolare, relativamente alle norme processuali (TITOLO II) queste si applicheranno a tutti i giudizi in corso, non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze.

Il **comma 2** prevede che fino all'approvazione dei decreti previsti dagli articoli 12, comma 4, e 69, comma 2, del D.Lgs, n. 546/92, restano applicabili le disposizioni previgenti **di cui ai predetti articoli 12 e 69**.

Il **comma 3** prevede che le disposizioni che consentono la notifica e il deposito telematici ai sensi del nuovo articolo 16-bis del D.Lgs, n. 546/92, entrano in vigore a seguito dell'adozione dei decreti del Ministero dell'economia e delle finanze attuativi dell'articolo 3, comma 3, del regolamento 23 dicembre 2013, n. 163, in materia di processo tributario telematico.

Il **comma 4** stabilisce che la disposizione relativa alla durata quadriennale degli incarichi di Presidente delle commissioni provinciali e regionali si applica agli incarichi in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, tenendo conto anche del periodo maturato alla medesima data nelle relative funzioni.

ARTICOLO 13

Disposizione finanziaria

La disposizione quantifica gli oneri derivanti dal presente provvedimento e reca la relativa copertura attraverso la riduzione della dotazione del fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI E DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

26 giugno 2015

Relazione tecnica

Titolo I

Le disposizioni contenute nel decreto legislativo, **al Titolo I**, dando attuazione alle previsioni dell'articolo 6, comma 6, della legge delega per la riforma del sistema fiscale in tema di riordino e razionalizzazione della disciplina dell'interpello, operano diverse modifiche alle disposizioni vigenti che, complessivamente valutate, non comportano oneri a carico del bilancio dello Stato.

Al riguardo, può infatti valorizzarsi che le novità introdotte intervengono su aspetti eminentemente procedurali.

L'articolo 1, infatti, nel modificare l'attuale disciplina dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, sostituisce al testo in vigore - dedicato all'interpello cosiddetto "ordinario" - una nuova formulazione volta a dare ingresso, nel sistema dei principi statutari, a tutte le tipologie di interpello già previste dall'ordinamento che vengono, in tal modo, razionalizzate e ricondotte ad unità sotto il profilo della disciplina degli effetti.

Proprio in virtù del tenore letterale delle nuove disposizioni trasfuse nell'articolo 11 dello Statuto, si ritiene che la novella non sia idonea ad incidere sul bilancio dello Stato, non determinando né aggravii alle procedure di accertamento, né ulteriori costi per lo Stato.

Gli articoli da 2 a 5 contengono una serie di disposizioni strettamente procedurali relative, in particolare, all'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione delle istanze, alle regole di istruttoria, al contenuto ed alle inammissibilità delle istanze di interpello. Non si segnalano oneri della parte pubblica ascrivibili a dette nuove previsioni.

L'articolo 6, dedicato al coordinamento delle risposte all'interpello con la fase amministrativa, è volto ad introdurre la cosiddetta "tutela differita" che, partendo dall'assunto secondo cui le risposte ad interpelli non sono atti impugnabili, sposta la tutela giurisdizionale del contribuente, nei casi di risposta alle sole istanze di interpello disapplicativo, rimaste l'unica forma di interpello obbligatorio, in sede di ricorso avverso il successivo ed eventuale atto impositivo. Anche dette disposizioni non comportano oneri; potrà, al contrario, essere apprezzato un effetto di riduzione dei costi posti a carico degli enti impositori, generati, soprattutto negli ultimi anni, dall'anomalo fenomeno della impugnazione delle risposte alle istanze di interpello.

Nessun effetto può, infine, ascriversi alle previsioni del comma 2 dell'articolo 6 che, nei casi in cui il contribuente riceva una risposta di merito ad un'istanza di interpello disapplicativo delle norme antielusive, impone all'amministrazione finanziaria di adottare la medesima procedura di contestazione prevista, per l'abuso del diritto, dal recente A.G. 161 ("certezza ed abuso del diritto"). Trattandosi, anche in questo caso, di disposizione procedurale, non ci sono effetti sul bilancio dello Stato.



L'articolo 7 contiene le modifiche, doverose alla luce delle previsioni contenute nei primi 6 articoli, alle disposizioni che oggi rinviavano, esplicitamente o implicitamente, al diritto di interpello.

Le riformulazioni si sono rese necessarie, infatti, non solo per effettuare gli opportuni rinvii alle nuove tipologie di interpello, codificate dal nuovo articolo 11 dello Statuto, ma anche per ristrutturare il tenore letterale delle disposizioni che presupponevano la presentazione dell'istanza di interpello come condizione necessaria per ottenere un determinato risultato.

Al riguardo va in ogni caso evidenziato che la tendenziale eliminazione dei predetti interPELLI obbligatori, stabilita dall'articolo 6 della legge delega ed attuata dal legislatore delegato attraverso la modifica di alcune disposizioni vigenti, non è idonea a determinare alcun effetto negativo sul bilancio dello Stato. Ancorché, infatti, rispetto al passato il contribuente oggi possa, in alcune ipotesi, procedere a superare un limite imposto dalla legge, valutando in autonomia la sussistenza delle condizioni che lo consentono - senza, cioè, dover chiedere ed eventualmente attendere il parere dell'amministrazione finanziaria, occorre rilevare, da un lato, che le disposizioni di natura antielusiva connesse al fenomeno di utilizzazione delle perdite sono rimaste oggetto di interPELLI obbligatori e, dall'altro, che nelle restanti ipotesi (ad esempio interPELLI ex art. 113 TUIR), l'eliminazione dell'obbligo di presentazione dell'interpello è stata sostituita dalla previsione di un obbligo di segnalazione nella dichiarazione dei redditi di elementi, fatti o circostanze che consentono all'amministrazione di verificare immediatamente la legittimità del comportamento del contribuente. Si ritiene, pertanto, che, essendo stato presidiato il sistema attraverso la previsione del predetto obbligo di segnalazione in dichiarazione, peraltro sanzionabile alla luce delle disposizioni generali del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non siano ascrivibili alle modifiche in esame effetti negativi di gettito.

Si segnala infine che appaiono inidonee ad incidere sul bilancio dello Stato le disposizioni finali dell'articolo 8 contenente un rinvio a provvedimenti attuativi adottati dai direttori delle Agenzie fiscali o dagli altri enti impositori nell'ambito delle loro autonomie.

Titolo II

Articolo 9 dello schema di decreto legislativo (modifiche al d.lgs. n. 546/92)

Si elencano di seguito gli eventuali effetti finanziari derivanti dalle modifiche al decreto legislativo n. 546/92, attuate dallo schema di decreto legislativo.

- **Articolo 2**, come modificato dalla lettera a) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 4**, come modificato dalla lettera b) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 10**, come modificato dalla lettera c) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;



- **Articolo 11**, come modificato dalla lettera d) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 12**, come modificato dalla lettera e) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 15**, come modificato dalla lettera f) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma – senza oneri aggiuntivi per la finanza pubblica - che regola la liquidazione delle spese di giudizio anche nella fase cautelare in base al rafforzamento del principio della soccombenza;
- **Articolo 16**, come modificato dalla lettera g) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 16-bis**, come modificato dalla lettera h) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari.
- **Articolo 17**, come modificato dalla lettera i) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma di coordinamento che non produce effetti finanziari.
- **Articolo 17-bis**, come modificato dalla lettera l) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma procedurale che ha una finalità deflattiva del contenzioso esteso agli enti locali, al concessionario e alle società di riscossione. Non si ascrivono, pertanto, effetti finanziari trattandosi di una facoltà in ordine alla eventuale della controversia;
- **Articolo 18**, come modificato dalla lettera m) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 23**, come modificato dalla lettera n) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 39**, come modificato dalla lettera o) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame: trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari.
- **Articolo 44**, come modificato dalla lettera p) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma di coordinamento che non produce effetti finanziari;



- **Articolo 46**, come modificato dalla lettera q) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma di adeguamento a pronunce della Corte Costituzionale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 47**, come modificato dalla lettera r) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma di coordinamento che non produce effetti finanziari;
- **Articoli 48, 48-bis e 48-ter**, come modificato dalle lettere s) e t) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma procedurale di natura facoltativa che ha una finalità deflattiva del contenzioso in secondo grado. Non si ascrivono, pertanto, effetti finanziari trattandosi di una facoltà.
- **Articolo 49**, come modificato dalle lettere u) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo in esame; trattasi di norma di coordinamento che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 52**, come modificato dalla lettera v) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norma di adeguamento a pronunce della Corte Costituzionale e della consolidata giurisprudenza tributaria, senza effetti innovativi rispetto all'attuale situazione e che non produce quindi nuovi effetti finanziari.

La normativa sulla sospensione delle sentenze di merito – proposta nel testo del decreto delegato per la riforma del contenzioso tributario - è da ritenersi meramente ricognitiva di una situazione già delineata, fin dal 2012, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione.

In particolare, con sentenza 26 aprile 2012, n. 109, la Corte costituzionale ha stabilito che al processo tributario si applica l'art. 373 c.p.c., relativo alla sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione.

La medesima posizione è stata espressa dalla Corte di cassazione (cfr., tra le altre, Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845, richiamata dalla Corte costituzionale nella predetta sentenza n. 109 del 2012).

Le argomentazioni della sentenza della Consulta portano a ritenere applicabile al processo tributario anche la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata in appello, prevista dall'art. 283 c.p.c., come già riconosciuto nella prassi dell'Agenzia delle entrate.

Né, d'altra parte, sembrano ravvisarsi valide ragioni volte ad ammettere nel processo tributario la sola sospensione della sentenza impugnata in Cassazione, senza incorrere in possibili vizi di costituzionalità di una siffatta previsione.

Sotto l'aspetto strettamente inerente all'impatto economico della normativa in questione - fermo restando il rilevato carattere meramente ricognitivo - va altresì evidenziato che la problematica non sembra così dirompente, atteso che il giudizio innanzi alle Commissioni tributarie ha una durata normalmente più breve (2 anni) rispetto a quello innanzi alla Corte di cassazione (5/6 anni). Ciò il



più delle volte induce il contribuente a chiedere l'anticipazione della trattazione dell'appello, istanza che le Commissioni tributarie regionali non manifestano grande difficoltà ad accogliere considerato che non hanno grande arretrato. Ciò comporta che spesso l'appello venga deciso prima ancora che l'Agente della riscossione possa procedere all'esecuzione coattiva.

Pertanto, la maggiore durata del giudizio di legittimità induce i contribuenti a chiedere la sospensione degli effetti della sentenza d'appello, impugnata innanzi alla Suprema Corte.

Va, infine, richiamata la possibilità di richiedere comunque la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, anche in secondo grado, prevista dal testo del decreto delegato (cfr. art. 52, comma 2).

- **Articolo 62**, come modificato dalla lettera z) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 62-bis**, come modificato dalla lettera aa) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo. La norma in esame prevede, conformemente alla giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 109/2012) e di legittimità (Cass.ne 2845/2012), che le sentenze di secondo grado possono essere sospese dalla Commissione tributaria regionale in pendenza del ricorso in Cassazione. Dai dati estratti dalla relazione annuale 2014 le nuove istanze di sospensione delle sentenze di CTR presentate nel nuovo anno sono pari a 761. Quelle decise nel medesimo anno sono paria 633. La modifica non produce effetti finanziari in quanto l'istituto è già stato introdotto nell'ordinamento dalla citata giurisprudenza;
- **Articolo 63**, come modificato dalla lettera bb) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 64**, come modificato dalla lettera cc) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma procedurale che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 65**, come modificato dalla lettera dd) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma di coordinamento che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 67-bis**, come modificato dalla lettera ee) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma che produce effetti finanziari quantificati nel commento all'articolo 69;
- **Articolo 68**, come modificato dalla lettera ff) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo; trattasi di norma di coordinamento con le altre modifiche del decreto legislativo n. 546/92;



- **Articolo 69**, come modificato dalla lettera gg) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo.

Attualmente la disciplina del rimborso normata dall'art 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992 prevede che la sentenza venga liquidata solo nel caso in cui sia passata in giudicato.

Con la normativa proposta si prevede l'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente e dell'ufficio. **Tali modifiche si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017.**

Al fine di stimare l'impatto finanziario della norma proposta, si utilizzano i dati forniti dall'Agenzia delle entrate con riguardo alle sentenze di rimborso favorevoli al contribuente nei due gradi di giudizio. Inoltre, sulla base della relazione annuale 2014 dello stato del contenzioso tributario, la durata media del giudizio in primo grado è di circa 3 anni mentre quelle di secondo grado è di circa 2 anni.

In premessa va detto che sul 2015 la modifica normativa non produce effetto, in quanto i tempi medi per l'erogazione del rimborso sono di almeno 4 mesi, a cui va aggiunto il tempo necessario per l'emissione del previsto decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, disciplinante il contenuto della garanzia, nonché del tempo necessario al contribuente per munirsi della garanzia. Il valore medio delle controversie definite nel biennio 2013-2014 in primo e secondo grado aventi ad oggetto istanze di rimborso appellate dall'Agenzia delle entrate è di circa 323 milioni di euro. Di queste controversie, il valore medio del predetto biennio riferito alle cause non necessitanti di garanzia poiché di valore fino 10.000 euro, è pari a 7 milioni di euro. Quelle invece di valore superiore a 10.000 euro, necessitanti di garanzia per l'erogazione del rimborso, hanno un valore medio nel biennio di 316 milioni di euro. Per queste ultime cause l'erogazione del rimborso è subordinato alla presentazione di idonea garanzia da parte del contribuente. Valutato che la garanzia risulta il più delle volte onerosa e condizionata ad una valutazione del rischio da parte della società che la rilascia, si stima che solo nel 25% dei casi il contribuente vorrà e potrà avvalersi del rimborso con "garanzia". La predetta stima è avvalorata dalla considerazione che in molti casi il contribuente non potrebbe comunque conseguire il rimborso a causa di contestuali debiti verso la pubblica amministrazione, situazione che porterebbe al fermo o al pignoramento del credito spettante in forza della sentenza provvisoriamente esecutiva.

Il 25% di 316 milioni di euro è pari a 79 milioni di euro, che aggiunti ai 7 milioni senza garanzia, comporta un impatto annuale dell'accelerazione dei rimborsi conseguente alla norma in esame pari a 86 milioni euro.

Questo impatto si avrà solo per il biennio **2017-18**, tenuto conto di quanto segue.

L'indice di vittoria per valore dell'Agenzia nelle controversie relative ad istanze di rimborso è mediamente superiore al 75%. Quindi, nel **2019** è prevedibile che l'Agenzia possa recuperare oltre il 75% dei rimborsi erogati in esecuzione di sentenza impugnata. Il 75% dei predetti 86 mln è pari a 64 mln. Per l'anno **2019** e seguenti la nuova norma avrebbe quindi un impatto teorico di 22 mln, che però in realtà è nullo, in quanto quei 22 mln comunque dovrebbero essere rimborsati a legislazione vigente per effetto del rigetto in tale anno dell'impugnazione dell'Agenzia, tenuto conto del richiamato indice di vittoria e della durata media dei processi come qui di seguito dettagliata. La durata media del processo nel secondo grado del giudizio è

pari a 2 anni, ma l'Agenzia in queste ipotesi chiederà prudenzialmente un'anticipazione della trattazione. In Cassazione la durata media è maggiore (5/6 anni), ma l'Agenzia anche in queste ipotesi chiederà un'anticipazione della trattazione. Conseguentemente la media dei 2 anni può essere applicata complessivamente.

Di seguito gli effetti finanziari complessivi della modifica in esame (in milioni di euro):

	2017	2018	dal 2019
Effetti a LV	0	0	-22
Effetti norma proposta	-86	-86	-22
differenza	-86	-86	0

- **Articolo 70**, come modificato dalla lettera hh) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non produce effetti finanziari;

Articolo 10 dello schema di decreto legislativo (norma di coordinamento)

I commi 1, 2 e 3 dell'articolo in esame, configurandosi quali norme di coordinamento, non producono effetti finanziari.

Articolo 11 dello schema di decreto legislativo (norma di coordinamento)

Le norme in esame introducono modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, in materia di organi della giurisdizione tributaria.

- **Articolo 2**, come modificato dalla lettera a) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non produce effetti finanziari. **In particolare la fattispecie del tramutamento, comportando che il Presidente all'atto della cessazione dell'incarico andrà a svolgere altre funzioni analoghe a quelle svolte sino a quel momento, ovvero funzioni diverse ed inferiori nell'ambito della giustizia tributaria, non è suscettibile di produrre oneri;**
- **Articolo 6**, come modificato dalla lettera b) dell'articolo 11, fra l'altro prevede l'istituzione di sezioni specializzate. Tale previsione non è suscettibile di produrre nuovi o maggiori oneri in quanto non comporterà un incremento del numero delle sezioni attualmente vigente, atteso che le stesse saranno attivate nell'ambito di quelle individuate con il d. m. 11 aprile 2008.



- **Articolo 7**, come modificato dalla lettera c) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 8**, come modificato dalla lettera d) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 9**, come modificato dalla lettera e) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non produce effetti finanziari;
- **Articolo 11**, come modificato dalla lettera f) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che anticipa l'assunzione delle funzioni del giudice, in assenza del provvedimento formale di nomina;
- **Articolo 15**, come modificato dalla lettera g) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non producono effetti finanziari;
- **Articoli 21, 22 e 23**, come modificato dalle lettere h), i) ed l) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non producono effetti finanziari;
- **Articolo 24**, come modificato dalla lettera m) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme che non producono effetti finanziari in quanto l'aggiornamento professionale dei giudici avviene tenuto conto degli stanziamenti annuali in una apposita voce di bilancio a favore del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria;
- **Articolo 29**, come modificato dalla lettera n) dell'articolo 11 dello schema di decreto legislativo: trattasi di norme procedurali che non producono effetti finanziari;

Articolo 12 dello schema di decreto legislativo (norma transitorie)

L'articolo in esame introduce norme sull'entrata in vigore del decreto e norme transitorie, prive di effetti finanziari.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2000, n. 196 ha avuto esito

☒ POSITIVO

☐ NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

26 GIU. 2015



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA SEMPLIFICAZIONE E RAZIONALIZZAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI RISCOSSIONE

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita

Visti in particolare i seguenti articoli della predetta legge n. 23 del 2014:

- articolo 1, comma 1, lett. d), ai sensi del quale il Governo è delegato ad adottare decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale, avendo cura di attuare il principio della tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico;
- articolo 3, comma 1, lett. a), ai sensi del quale il Governo è delegato ad introdurre, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette ad attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;
- articolo 6, comma 5, ai sensi del quale il Governo è delegato ad introdurre, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:

a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;

b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;

c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore



del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;

d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;

- articolo 9, comma 1, lettera l), che, al fine del rafforzamento dei controlli, delega il Governo ad introdurre norme per rafforzare il controllo e gli indirizzi strategico-programmatici del Ministero dell'economia e delle finanze sulla società Equitalia;
- articolo 10, comma 1, lett. e), ai sensi del quale il Governo è delegato, fra l'altro, ad introdurre, norme per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo il principio del contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente.

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... giugno 2015;

Acquisiti i pareri delle Commissioni parlamentari della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica competenti per materia e per i profili finanziari;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

Su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo



Articolo 1
(Sospensione legale della riscossione)

1. All'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 538, è soppressa la lettera f);

b) al comma 539:

1) il secondo periodo è sostituito dal seguente: "L'ente creditore, tramite apposito canale telematico, a mezzo posta elettronica certificata oppure a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, comunica al debitore l'esito dell'esame della dichiarazione, dando altresì comunicazione al concessionario del provvedimento di sospensione o sgravio ovvero conferma della legittimità del debito iscritto a ruolo.";

2) dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: "Fino a tale momento resta sospeso il termine di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602";

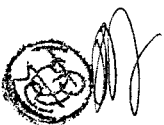
c) dopo il comma 539 è inserito il seguente: "539-bis. La reiterazione della dichiarazione di cui al comma 538 non è ammessa e, in ogni caso, non comporta la sospensione delle iniziative finalizzate alla riscossione.";

d) al comma 540, dopo l'ultimo periodo è inserito il seguente: "L'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538 ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito.".

2. All'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: " , fatto salvo il diritto del debitore di dimostrare, con apposita documentazione rilasciata ai sensi del comma 1-bis, l'avvenuto pagamento delle somme dovute ovvero lo sgravio totale riconosciuto dall'ente creditore" sono soppresse;

b) i commi 1-bis, secondo periodo, 1-ter e 1-quater sono abrogati.



Articolo 2

(Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle entrate)

1. L'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, è sostituito dal seguente:

"ART. 3-bis

(Rateazione delle somme dovute)

1. Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

2. L'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

3. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 si applicano anche alle somme da versare a seguito del ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata."

2. L'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, è sostituito dal seguente:

"ART. 8

(Adempimenti successivi)

1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.

2. 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.

3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.



4. Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.”.

3. All'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1:

1) le parole “nell'articolo 71” sono sostituite con le parole: “negli articoli 71 e 72”;

2) le parole “nell'articolo 50” sono sostituite con le parole: “negli articoli 50 e 51”;

b) il comma 2 è sostituito dal seguente: “Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3 e 4.”;

c) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: “2-bis.1 Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche nei casi in cui il contribuente rinunci a impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni indicate nella Nota II bis) dell'articolo 1, della Parte I, della Tariffa I allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 2, comma 4-bis, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.”.

4. Dopo l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, è aggiunto il seguente:

“Art. 15-bis

Modalità di pagamento.

1. Il pagamento delle somme dovute ai sensi degli articoli 8 e 15 si esegue mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, secondo le modalità stabilite dall'articolo 19 del medesimo decreto, fatte salve le ipotesi in cui siano previste altre modalità di pagamento in ragione della tipologia di tributo.

2. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze possono essere stabilite ulteriori modalità di versamento”.



Articolo 3

(Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate)

1. Dopo l'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è aggiunto il seguente:

“ART. 15-ter.

(Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate)

1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

3. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a cinque giorni.

4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

- a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18



dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.”.



Articolo 4

(Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari)

1. All'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, dopo la lettera c) è aggiunta la seguente: “ c-bis) del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter.”

b) dopo il comma 1 sono aggiunti i seguenti commi:

“1-bis. In deroga alle disposizioni del comma 1, il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza:

a) per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

1) alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli articoli 173 e 179 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, sesto comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'articolo 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo;

c) per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della legge 27 gennaio 2012, n. 3, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della medesima legge n. 3 del 2012;



2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-ter, comma 4, della legge n. 3 del 2012.

1- ter Se successivamente alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo ai sensi dell'articolo 87, comma 2, senza necessità di notificare la cartella di pagamento.



Articolo 5

(Concentrazione della riscossione nell'accertamento)

1. All'articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al comma 1, lett. b), primo periodo, le parole “decorsi sessanta giorni dalla notifica” sono sostituite dalle parole “decorso il termine utile per la proposizione del ricorso”;

b) al comma 1, lett. b), secondo periodo, dopo le parole “ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore”, è aggiunto il seguente periodo: “La predetta sospensione non opera in caso di accertamenti definitivi, anche in seguito a giudicato, nonché in caso di recupero di somme derivanti da decadenza dalla rateazione”;

c) al comma 1, lettera b), ultimo periodo, le parole: “con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di cui alla lettera a)” sono sostituite dalle seguenti: “con raccomandata semplice o posta elettronica”;

d) al comma 1, lett. e), è eliminato l'ultimo periodo “L'espropriazione forzata, in ogni caso, è avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo;”.



Articolo 6

(Sospensione della riscossione - Sgravio - Commutazione dell'atto di irrogazione)

L'articolo 1 della legge 11 ottobre 1995, n. 423, è sostituito dal seguente:

“Art. 1.

1. La riscossione delle sanzioni pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

2. La sospensione è disposta dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta, che provvede su istanza degli stessi, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.

3. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, l'ufficio di cui al comma 2 annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede ad irrogarle a carico del professionista ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

4. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 del codice di procedura penale per motivi di natura processuale o per intervenuta estinzione del reato ovvero con un provvedimento definitivo di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del medesimo codice, la sospensione delle sanzioni non perde efficacia se il contribuente dimostra di aver promosso azione civile entro tre mesi dal deposito del provvedimento, fornendone prova all'ufficio di cui al comma 2. In tale ipotesi, il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di condanna, l'ufficio annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede all'irrogazione a carico del professionista ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

5. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di assoluzione ovvero, nei casi di cui al comma 4, il contribuente non promuove l'azione civile nei confronti del professionista o, laddove promossa, il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di rigetto, l'ufficio revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente.

6. I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento che conclude il giudizio penale a carico del professionista o il giudizio



civile promosso nei suoi confronti ai sensi del comma 4. La parte che vi ha interesse ne dà notizia all'ufficio di cui al comma 2 entro sessanta giorni dalla suddetta data.

7. In presenza dei presupposti di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono comprovate difficoltà di ordine economico, l'ufficio competente per territorio può disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonchè, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi indicati dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni."



Articolo 7

(Rateazione imposta di successione)

L'articolo 38 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, è così sostituito:

“Art. 38 – Dilazione del pagamento

1. Il contribuente può eseguire il pagamento nella misura non inferiore al venti per cento dell'imposta liquidata ai sensi dell'articolo 33, nel termine di sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione, e per il rimanente importo in un numero di otto rate trimestrali, ovvero, per importi superiori a ventimila euro, in un numero massimo di dodici rate trimestrali. La dilazione non è ammessa per importi inferiori a mille euro.

2. Sugli importi dilazionati sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata ai sensi dell'articolo 33. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

3. Il mancato pagamento della somma pari al venti per cento dell'imposta liquidata, entro il termine di cui al comma 1, ovvero di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo con relative sanzioni e interessi.

4. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a euro diecimila;

b) tardivo versamento della somma pari al venti per cento, non superiore a cinque giorni.

5. La disposizione di cui al comma 4 si applica anche con riguardo al versamento in unica soluzione.

6. Si applicano i commi 4 e 5 dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.”



Articolo 8

(Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi)

Al comma 1 dell'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, alla fine del quarto periodo, dopo le parole: "da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto." è inserito il seguente: "I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta."



Articolo 9

(Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione)

1. L'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, è sostituito dal seguente:

“Art. 17. Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione

1. Al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione e per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari, agli agenti della riscossione sono riconosciuti gli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati al costo di funzionamento del servizio. Entro il 31 gennaio di ciascun anno, Equitalia Spa, previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze, determina, approva e pubblica sul proprio sito web i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione che, tenuto conto dell'andamento della riscossione, possono includere una quota incentivante destinata al miglioramento delle condizioni di funzionamento della struttura e dei risultati complessivi della gestione, misurabile sulla base di parametri, attinenti all'incremento della qualità e della produttività dell'attività, nonché della finalità di efficientamento e razionalizzazione del servizio. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri e i parametri per la determinazione dei costi e quelli in relazione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali di cui al comma 2, all'esito della verifica sulla qualità e produttività dell'attività, nonché dei risultati raggiunti in termini di efficientamento e razionalizzazione del servizio.

2. Gli oneri dovuti agli agenti di riscossione ai sensi del comma 1 sono così determinati:

- a) una quota, denominata oneri di riscossione a carico del debitore, pari al 3 per cento delle somme iscritte a ruolo in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, ovvero pari al 6 per cento delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora in caso di pagamento oltre tale termine. Limitatamente alla riscossione spontanea a mezzo ruolo, tale quota è pari al 2 per cento delle somme iscritte a ruolo rimosse oltre il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella;
- b) una quota, denominata spese esecutive, correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte dell'Agente della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spesa oggetto di rimborso;
- c) una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione, da determinare con il decreto di cui alla lettera b);
- d) una quota, pari al 3 per cento delle somme rimosse entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, a carico degli Enti che si avvalgono degli agenti della riscossione.”

3. All'articolo 10 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, il comma 13-quinquies è abrogato.”



Articolo 10
(Dilazione di pagamento)

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 19:

1) il comma 1 è sostituito dal seguente: "1. L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a cinquantamila euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà.";

2) il comma 1-quater è sostituito dal seguente: "1-quater. Ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 o il fermo di cui all'articolo 86, solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza ai sensi del comma 3. Sono fatti comunque salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione. A seguito della presentazione di tale richiesta, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-bis, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.";

3) al comma 3, la parola "otto" è sostituita dalla parola "cinque" e la lettera c) è sostituita dalla seguente: "c) il carico può essere nuovamente rateizzato se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data. Resta comunque fermo quanto disposto dal comma 1-quater.";

b) all'articolo 39, comma 2, sono soppresse le seguenti parole: " ; tali interessi sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione".



Articolo 11
(Autotutela)

All'articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, sono apportate le seguenti modifiche:

a) dopo il comma 1-quinquies sono aggiunti i seguenti commi:

“1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.”.



Articolo 12

(Sospensione dei termini per eventi eccezionali)

1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro 30 giorni dal termine del periodo di sospensione.

2. I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1.



Articolo 13

(Razionalizzazione degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo)

1. Il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, anche in ipotesi diverse da quelle previste dall'articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, è determinato possibilmente in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 2.
2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, viene stabilita la misura e la decorrenza dell'applicazione del tasso di cui al comma 1.
3. Fino all'emanazione del decreto di cui al comma 2, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui alle singole leggi d'imposta e il decreto ministeriale del 21 maggio 2009. Per gli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applica il tasso individuato annualmente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.
4. La misura del tasso di interesse di cui al comma 1 può essere rideterminata annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.
5. All'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 sono soppresse le seguenti parole: “, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi,”. La disposizione di cui al periodo precedente entra in vigore con la medesima decorrenza stabilita dal decreto di cui al comma 2.
6. Dall'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo non devono derivare oneri per la finanza pubblica.



Articolo 14
(Disposizioni transitorie)

1. Le disposizioni dell'articolo 1, commi da 538 a 540 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, nel testo modificato dall'articolo 1 del presente decreto, si applicano alle dichiarazioni presentate successivamente alla data di relativa entrata in vigore del presente decreto. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità telematiche di presentazione della dichiarazione e di invio della risposta al debitore. Fino alla data fissata da tale provvedimento resta fermo quanto disposto dalle stesse disposizioni nella versione in vigore antecedente alle suddette modifiche.

2. Le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 1, si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso:

a) al 31 dicembre 2014, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

b) al 31 dicembre 2013, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

c) al 31 dicembre 2012, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi di cui all'articolo 17 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo che per le somme dovute relativamente ai redditi di cui all'articolo 21 del medesimo testo unico, per le quali le disposizioni si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

3. Le disposizioni di cui all'articolo 2, commi da 2 a 4, non si applicano agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie già perfezionati alla data di entrata in vigore del presente decreto.

4. Le disposizioni di cui all'articolo 3 comma 1 si applicano:

a) per le rateazioni di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso:

1) al 31 dicembre 2014, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

2) al 31 dicembre 2013, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;



3) al 31 dicembre 2012, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi di cui all'articolo 17 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo che per le somme dovute relativamente ai redditi di cui all'articolo 21 del medesimo testo unico, per le quali le disposizioni si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013;

b) per le rateazioni disciplinate ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie perfezionati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

5. Le disposizioni di cui all'articolo 19, commi 1, 1-quater e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come modificate dall'articolo 10 del presente decreto, si applicano alle dilazioni concesse e ai ruoli consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA SEMPLIFICAZIONE E RAZIONALIZZAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI RISCOSSIONE

Relazione illustrativa

Sospensione legale della riscossione (Articolo 1)

In attuazione del principio di delega previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera a) della legge 11 marzo 2014, n. 23, che prevede *“una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi”*, si rappresenta l'opportunità di modificare la disciplina della sospensione legale della riscossione, tramite intervento sull'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Di conseguenza, è modificato anche l'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per coordinarlo con le predette modifiche.

Le novità proposte possono così riassumersi:

- 1) Al fine di evitare la presentazione di istanze dilatorie si elimina la “clausola aperta” di inesigibilità di cui alla lettera f) del vigente comma 538 (*“qualsiasi altra causa di inesigibilità del credito”*), atteso il possibile uso strumentale dell'istituto, in particolare, per invocare la pendenza di ricorsi per i quali non è stata richiesta o ottenuta sospensione alcuna, ovvero la pendenza di istanze in autotutela presentate direttamente agli enti, nelle more della relativa evasione o, da ultimo, la nullità del ruolo e consequenzialmente degli atti successivi, in quanto sottoscritti da personale non legittimato ovvero la non riscuotibilità ai sensi dell'articolo 1, commi 682-683, della legge 190/2014 delle quote inferiori a trecento euro. Si prevede inoltre che la presentazione della dichiarazione da parte del debitore avvenga solo con modalità telematiche;

2) Si sopprime il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dal comma 539, che nella realtà limita l'operatività dell'ente creditore;

3) Fino a quando l'ente creditore non comunica al debitore l'esito dell'esame della dichiarazione, resta sospeso il termine di duecento giorni – decorso il quale il pignoramento perde efficacia – previsto dall'articolo 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

4) Sempre al fine di evitare la presentazione di istanze dilatorie non è ammessa la reiterazione della dichiarazione, che non determina la sospensione delle iniziative finalizzate alla riscossione e, sebbene non comminato espressamente, comporta l'inammissibilità della stessa;

5) All'inerzia dell'ente creditore non consegue mai l'annullamento del ruolo in tutti i casi in cui il contribuente eccepisca motivi diversi da quelli previsti nel comma 538, nonché in presenza di:

- a) sospensione giudiziale;
- b) amministrativa;
- c) sentenza non definitiva che ha annullato il credito;

Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle entrate (articolo 2)

Le modifiche normative di cui al presente articolo sono finalizzate a ridurre il divario esistente in materia di rateazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti e di alcuni istituti definatori dell'accertamento, nonché a semplificare gli adempimenti del contribuente in coerenza con i principi di delega di cui all'articolo 6, comma 5, della legge n. 23 del 2014.

In particolare:

- è stato uniformato il numero minimo di rate (otto) e ampliato il numero massimo delle stesse (sedici, anziché dodici) per gli istituti definatori;
- è stato uniformato il termine di scadenza delle rate successive alla prima, individuando lo stesso nell'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sono state sostituite le diverse disposizioni che disciplinano il mancato pagamento delle rate successive alla prima con un'unica norma che regola le conseguenze degli inadempimenti, indipendentemente dalla tipologia di controllo da cui scaturiscono le somme dovute;
- è stata estesa la possibilità di fruire della rateazione degli importi dovuti a seguito di acquiescenza agli avvisi di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni (prima casa e piccola proprietà contadina), agli avvisi di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione (51 del d.lgs. n. 346 del 1990) e agli avvisi di accertamento dell'imposta di registro per occultamento del corrispettivo (articolo 72 del d.P.R. n. 131 del 1986).

Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate (articolo 3)

La proposta di modifica normativa in esame è attuativa dei principi di cui all'articolo 6, comma 5, lettera d), della legge delega, in quanto prevede l'introduzione di disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari - in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione - in particolare procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria e a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione.

Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari (articolo 4)

L'inserimento della lettera c-bis) relativa alla notifica delle cartelle di pagamento conseguenti agli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter dello stesso decreto risponde ad esigenze di ordine sistematico che suggeriscono l'inglobamento in unica norma della disciplina in tema di termini di decadenza per la notifica delle cartelle.

L'inserimento del comma 1-bis si rende necessario al fine di scongiurare il rischio che, nelle more dell'esecuzione del concordato preventivo, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, in assenza di un'espressa previsione di legge che esclude l'operatività della decadenza di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, venga a scadenza il termine per la notificazione della cartella di pagamento relativa alle somme oggetto di certificazione dell'Ufficio non iscritte a ruolo o affidate all'Agente della riscossione.

In caso di risoluzione o di annullamento del concordato o dell'accordo o di revoca di diritto di quest'ultimo, infatti, il credito tributario dovrà essere recuperato nel suo originario ammontare – al netto degli eventuali versamenti effettuati – con le ordinarie procedure per la riscossione coattiva. Le tempistiche per il perfezionamento delle procedura e per l'esecuzione dei pagamenti (generalmente con dilazioni di lunga durata) risultano, tuttavia, incompatibili con il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento con evidente pregiudizio degli interessi erariali, tenuto conto l'inosservanza del suddetto termine determina, per l'Amministrazione finanziaria, la perdita del diritto di esigere il credito tributario non riscosso.

La previsione normativa **garantisce** la pretesa tributaria contro il rischio di inesigibilità in linea, peraltro, con la disciplina fallimentare che all'articolo 168, secondo comma, prevede genericamente che a seguito della presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo le decadenze non si verificano.

Concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 5)

Le modifiche normative di cui al presente articolo sono volte a:

- eliminare la previsione che attribuisce la qualifica di titolo esecutivo all'avviso di accertamento dopo il decorso del termine di sessanta giorni decorrente dalla notificazione dell'atto e sostituirla con la previsione che attribuisce l'esecutività una volta decorso il termine utile per la proposizione del ricorso;

- eliminare la previsione della sospensione legale dell'esecuzione rispetto ad atti di accertamento esecutivi non impugnati e dunque in presenza di affidamento di somme dovute a titolo definitivo. In tali casi, infatti, la sospensione appare priva di giustificazione sostanziale sotto il profilo della ragionevolezza e della coerenza interna del sistema, in funzione dell'interesse pubblico alla pronta e completa esazione dei tributi. Le medesime considerazioni valgono rispetto al passaggio in giudicato della sentenza che confermi definitivamente la pretesa tributaria, rigettando il ricorso originario del contribuente. Analoga finalità riguarda l'intervento relativo all'affidamento delle somme richieste con intimazione di pagamento di quanto dovuto a seguito di decadenza dalla rateazione nella acquiescenza, mediazione o conciliazione. L'eliminazione della sospensione legale dell'esecuzione su somme definitivamente dovute dal contribuente consentirebbe di imprimere un'accelerazione all'esazione dei crediti tributari definitivi. La modifica legislativa proposta produrrebbe pertanto l'effetto di mantenere la sospensione legale dell'esecuzione forzata esclusivamente sulle pretese tributarie contestate in sede giurisdizionale;

- introdurre la possibilità che la comunicazione al contribuente di avvenuto affidamento delle somme da parte dell'ente creditore all'agente della riscossione sia recapitata al debitore, oltre che con raccomandata semplice, anche con posta elettronica, ordinaria o certificata;

- eliminare il riferimento all'indirizzo presso cui l'agente della riscossione informa il contribuente della presa in carico delle somme, al fine di evitare il rischio di non garantire la conoscibilità dell'atto da parte del contribuente che, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, potrebbe aver cambiato domicilio;

- eliminare la previsione di decadenza per l'esercizio dell'attività esecutiva, considerato che, stante l'equiparazione giuridica dell'atto esecutivo alla cartella di pagamento, la suddetta previsione non è coerente con la disciplina in materia di riscossione a seguito di cartella di pagamento che stabilisce, invece, termini di prescrizione. Il termine di decadenza per avviare l'espropriazione forzata è una inutile ed asistemica duplicazione, perché v'è già il termine di decadenza entro cui deve essere notificato l'accertamento esecutivo a presidio dell'esigenza di garantire certezza e stabilità al rapporto tributario (si tratta dell'ordinario termine per la notificazione degli avvisi di accertamento).

Sospensione della riscossione - Sgravio - Commutazione dell'atto di irrogazione (articolo 6)

La disposizione è finalizzata a semplificare e cadenzare gli adempimenti del contribuente potenzialmente truffato in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento da parte dell'intermediario.

In particolare:

- la sospensione delle sanzioni è stata svincolata dal preventivo pagamento delle imposte da parte del contribuente potenzialmente truffato;
- è stato eliminato l'obbligo per il contribuente di prestare la garanzia in caso di sospensione/dilazione del pagamento delle imposte;
- sono state rielaborate le fasi procedurali indicando espressamente la modalità di irrogazione delle sanzioni, individuata nell'iscrizione a ruolo di cui all'articolo 17, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997 della sanzione collegata all'omesso versamento delle imposte dovute da parte del contribuente;
- è stato ampliato il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza a tutela dell'attività dell'ufficio.

Sono stati, infine, eliminati i riferimenti alla Direzione regionale in quanto oggi la competenza in materia fa capo alla Direzione provinciale.

Rateazione imposta di successione (articolo 7)

La proposta di modifica normativa in esame si prefigge l'obiettivo (mediante sostituzione dell'intero articolo 38 D. Lgs. n. 346 del 1990) di uniformare le disposizioni sul pagamento e la rateizzazione dell'imposta di successione alle altre proposte di modifica normativa avanzate in questa sede sullo stesso argomento che riguardano il controllo automatizzato *ex* articolo 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973, quello formale *ex* articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e l'accertamento con adesione (nuovi artt. 3-bis del D. Lgs. n. 462 del 1997 e 8 del D. Lgs. n. 218 del 1997); inoltre, viene recepita, sempre nell'ambito dell'imposta di successione, la nuova proposta di cui all'articolo 15-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 in tema di inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate.

Premesso che, in base alla normativa vigente, per accedere alla rateazione deve essere effettuato un versamento non inferiore al venti per cento dell'imposta liquidata e che, per l'importo residuo, è possibile richiedere la dilazione del pagamento per un periodo massimo di cinque anni (le rate sono annuali), a partire dall'apertura della successione, le novità introdotte al primo comma prevedono che:

- 1) il debito residuo possa essere dilazionato in otto rate trimestrali;
- 2) per importi superiori a ventimila euro è possibile pagare in dodici rate trimestrali;
- 3) la rateazione non è comunque consentita per debiti d'imposta inferiori a 1.000 euro.

Il nuovo secondo comma prevede l'applicazione degli interessi calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata. Inoltre, le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Come già accennato, i nuovi **commi 3 e 4** introducono anche per l'imposta di successione lo stesso meccanismo già previsto dalla proposta di modifica normativa (che introduce il nuovo 15-ter del D.P.R. n. 602 del 1973) con riguardo ai controlli automatizzati, formali e all'accertamento con adesione.

Si stabilisce, infatti, che il mancato pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata entro i sessanta giorni o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dalla rateazione e l'iscrizione dell'importo dovuto con sanzioni e interessi, dedotto quanto già versato.

Viene introdotto il c.d. lieve inadempimento, che evita la decadenza dalla rateazione nel caso di insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a diecimila euro, nonché in caso di tardivo versamento della somma (pari al venti per cento) non superiore a cinque giorni. Gli effetti del lieve inadempimento si producono anche con riferimento al versamento in un'unica soluzione.

L'ultimo comma dell'articolo novellato in parola stabilisce che in caso di lieve inadempimento si applicano i commi 4 e 5 del citato articolo 15-ter in tema di iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata e della relativa sanzione, nonché sulla possibilità per il contribuente di usufruire del ravvedimento operoso (4. *Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.* 5. *L'iscrizione a ruolo di cui al comma 4 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza).*

In attuazione dei principi contenuti nella legge delega è eliminato il comma 3 dell'articolo vigente, che prevede che l'accesso alla rateazione sia configurato come un provvedimento concessorio subordinato alla prestazione di garanzia.

Viene, infine, eliminata la previsione contenuta nel vigente comma 5, che consente all'Ufficio di concedere un'altra dilazione anche se il contribuente è già decaduto dal beneficio della dilazione - non avendo provveduto al pagamento delle rate scadute entro sessanta giorni dalla notificazione di apposito avviso - in quanto incompatibile con l'automatismo attenuato introdotto nella proposta e intrinsecamente connessa alla natura concessoria del procedimento di dilazione e alla permanenza della garanzia.

**Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi
(articolo 8)**

La proposta prevede l'inserimento di un periodo all'interno del primo comma, affinché le eventuali eccedenze di credito utilizzate in compensazione ai sensi dell'articolo 31, comma 1, D.L. n. 78 del 2010 siano oggetto di rimborso secondo le regole previste dalle singole leggi d'imposta.

La precisazione si rende necessaria per scongiurare il pericolo che, simulando un'errata compensazione (ad esempio utilizzando un credito erariale per pagare un debito non erariale iscritto a ruolo), possa essere aggirato il sistema di garanzie ordinariamente adottato per il rimborso dei crediti d'imposta.

Il sistema di compensazione con modello F24, infatti, comporta che l'Agenzia delle Entrate (attraverso la propria struttura di gestione) metta a disposizione di Equitalia, su un'apposita contabilità speciale, la somma che il contribuente ha indicato a proprio credito nel modello F24. Ove tale somma non possa essere utilizzata per il pagamento di debiti erariali iscritti a ruolo (perché inesistenti in tutto o in parte) il DM 10 febbraio 2011 prevede che venga presentata apposita istanza all'Agente della riscossione. Ai fini dell'erogazione del rimborso, l'Agente della Riscossione verifica presso la pubblica amministrazione competente l'effettiva sussistenza, in dichiarazione, del credito utilizzato in compensazione dal contribuente.

In assenza di specifiche indicazioni normative, che riconducano tale ipotesi di rimborso nell'ambito dei controlli connessi alla restituzione di un credito d'imposta, potrebbero realizzarsi pratiche elusive volte ad ottenere la liquidazione della somma indicata a proprio credito pur in assenza dei presupposti che ne legittimano il rimborso secondo la disciplina dettata dalle singole leggi d'imposta.

La modifica consente dunque di disciplinare in maniera univoca e, soprattutto, omogenea il trattamento dei crediti d'imposta da liquidare al contribuente. L'unica particolarità che continuerà a caratterizzare tale tipologia di rimborso sarà la materiale corresponsione delle somme che, in ossequio al DM 10 febbraio 2011, sarà comunque effettuata dall'Agente della riscossione utilizzando i fondi ricevuti e previo nulla osta dell'Agenzia delle Entrate, da rilasciarsi qualora il rimborso risulti spettante secondo la disciplina prevista dalle singole leggi d'imposta.

Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione (articolo 9)

Alla luce delle problematiche emerse in merito alla configurabilità dell'aggio quale aiuto di Stato incompatibile con il diritto comunitario e dei possibili dubbi circa la sua legittimità costituzionale, si rende necessario ripensare le modalità attraverso le quali assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, riconoscendo agli agenti della riscossione il ristoro degli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati al costo di funzionamento del servizio.

La norma proposta rimodula e modifica radicalmente i criteri di remunerazione del sistema nazionale della riscossione, ponendo i relativi oneri a carico del bilancio dello Stato, cui affluiranno tutte le somme dovute dai debitori.

Benché si continui a prevedere l'esistenza di un onere di riscossione che grava sui debitori iscritti a ruolo, tale onere è però significativamente ridotto rispetto all'attualità, passando dall'otto per cento sulle somme iscritte a ruolo rimosse e sui relativi interessi di mora al sei per cento (tale percentuale si abbatta del 50% in caso di pagamento effettuato entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella).

I debitori iscritti a ruolo sopportano, altresì, gli oneri legati all'effettuazione delle procedure esecutive e quelli necessari per la notifica della cartella di pagamento o degli altri atti di riscossione.

Anche gli enti creditori contribuiscono alla remunerazione del sistema con una quota percentuale del riscosso di competenza.

Nello specifico, la norma prevede che entro il 31 gennaio di ciascun anno, Equitalia Spa, previa verifica da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, individua e rende pubblici, sul proprio sito web, i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione.

La norma rinvia ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione dei criteri e dei parametri per la determinazione dei costi e quelli in relazione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali individuate nel **comma 2**.

Il **comma 2** prevede che gli oneri dovuti agli agenti di riscossione sono costituiti da:

a) una quota, denominata "oneri di riscossione a carico del debitore" (commisurate alle somme iscritte a ruolo;

b) una quota, denominata "spese esecutive" (correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte dell'Agente della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze);

c) una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione;

d) una quota, pari al 3 per cento delle somme riscosse entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, a carico degli Enti che si avvalgono degli agenti della riscossione.

Dilazione di pagamento (articolo 10)

Con tale articolo vengono apportate alcune modifiche all'articolo 19 del D.P.R. n. 602/1973. Con la sostituzione del comma 1, dettata, in un contesto di grave congiuntura economica, da esigenze di snellezza della procedura, viene espressamente stabilito che l'agente della riscossione concede, dietro semplice richiesta del contribuente che dichiari di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo (con esclusione dei diritti di notifica iscritti a ruolo) fino ad un massimo di settantadue rate mensili, salvo il caso in cui la richiesta predetta abbia ad oggetto somme di importo superiore a cinquantamila euro, poiché, in tale evenienza, la dilazione potrà essere concessa solo allorché il contribuente fornisca debita documentazione a comprova.

Il comma 1-quater viene sostituito integralmente per esplicitare che ricevuta la richiesta di rateazione, l'Agente della riscossione possa iscrivere il fermo di cui all'articolo 86 (al pari di quanto già previsto per l'ipoteca di cui all'articolo 77), solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta stessa, ovvero di decadenza ai sensi del comma 3. Viene, inoltre, espressamente stabilito che a seguito della presentazione della richiesta in parola, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-bis, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e che, in caso di relativo accoglimento, solo il pagamento della prima rata determini l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate. Ciò a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

La lettera c) del comma 3 viene, anch'essa, interamente sostituita. Infatti, in un'ottica di massimo favore per i debitori in difficoltà, viene consentito che in caso di decadenza dai piani di ammortamento concessi a decorrere dall'entrata in vigore della disposizione, gli stessi possano ottenere, comunque, a differenza di quanto accade a normativa vigente, un nuovo piano di rateazione: Ciò, a condizione che, al momento della presentazione della relativa istanza, le rate del precedente piano, già scadute alla data di tale presentazione, vengano integralmente saldate. In tal caso naturalmente la dilazione sarà concedibile per un numero di rate non superiore a quello delle rate del vecchio piano non ancora scadute alla medesima data.

Per evitare, comunque, che l'illustrata soppressione del divieto di rateizzare nuovamente un carico dopo che si è verificata la decadenza favorisca un utilizzo strumentale ed elusivo dell'istituto, allo stesso comma 3, viene rimodulato il numero delle rate impagate che importano decadenza, contenendolo in cinque rate, anche non

consecutive, in luogo delle attuali otto. La presentazione dell'istanza potrebbe, infatti, essere reiterata ogni qualvolta sia stato dato avvio all'azione di recupero, per beneficiare, con il pagamento della prima rata, della revoca delle procedure medio-tempore intraprese e poi sospendere, per almeno altri otto mesi, il versamento delle somme a debito. Resta ferma, anche il tal caso, la disciplina dettata dal comma 1-quater.

Viene inoltre apportata una modifica al comma 2 dell'articolo 39 del D.P.R. n. 602/1973, prevedendo la soppressione della previsione secondo cui gli interessi relativi al periodo di sospensione della riscossione siano riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione. In tal modo si semplifica, consentendo la riscossione di tali interessi direttamente da parte dell'agente della riscossione, analogamente a quanto avviene per gli interessi di mora.

Autotutela (articolo 11)

La modifica normativa è proposta in ragione dell'opportunità di consentire al contribuente, cui sia stato comunicato un provvedimento di autotutela parziale, di potersi avvalere dei benefici previsti dalle singole leggi di imposta.

Viene quindi previsto ai commi 1-*sexies* e seguenti che, nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, sempre che rinunci al ricorso. In caso di ricorso già proposto, è stabilito che le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

Il comma 1-*septies* chiarisce che le nuove disposizioni non si applicano nelle ipotesi individuate all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, relative alla definizione agevolata delle sole sanzioni irrogate contestualmente al recupero del tributo.

Infine, si prevede che l'atto di autotutela parziale non è autonomamente impugnabile, poiché trattasi di una rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato.

Sospensione dei termini per eventi eccezionali (articolo 12)

La norma tende a razionalizzare e uniformare la disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali.

In particolare, viene previsto che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti tributari, previdenziali e assicurativi, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti. La disposizione, pertanto, mira a salvaguardare sia gli interessi del contribuente, che può conoscere in modo certo ed in anticipo le modalità di ripresa degli adempimenti a seguito di sospensioni legate ad eventi eccezionali, sia gli interessi della pubblica amministrazione, consentendo il corretto svolgimento delle attività istituzionali.

La norma prevede, inoltre, un termine univoco (30 giorni dal termine del periodo di sospensione) entro cui devono essere effettuati i versamenti interessati dalla sospensione, che è necessariamente più breve rispetto al periodo di sospensione per evitare un rinvio prolungato nei versamenti e tutelare le ragioni dell'Erario.

Tale termine opera esclusivamente qualora non siano emanate specifiche disposizioni circa la ripresa della riscossione, colmando in tal caso una lacuna normativa.

L'inserimento del secondo comma risponde all'esigenza di evitare che si proceda a notificare atti degli enti impositori e cartelle di pagamento nei confronti di soggetti colpiti da eventi eccezionali durante il periodo di difficoltà conseguente all'evento, spostando in avanti gli ordinari termini di decadenza che imporrebbero di procedere comunque alla notifica.

Il terzo comma, infine, sancisce il divieto di notifica delle cartelle di pagamento durante il predetto periodo di sospensione.

Razionalizzazione degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo (articolo 13)

Viene introdotta una revisione della misura dei tassi degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo.

Il tasso di interesse è determinato preferibilmente in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Fino all'emanazione del suddetto decreto continuano ad applicarsi le disposizioni di cui alle singole leggi d'imposta e il decreto ministeriale del 21 maggio 2009. Per gli interessi di mora si applica il tasso individuato annualmente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La misura del tasso di interesse può essere rideterminata annualmente con decreto Ministro dell'economia e delle finanze.

Disposizioni transitorie (articolo 14)

In relazione alle modifiche apportate dall'articolo 1 del decreto legislativo all'articolo 1, commi da 538 a 540, della legge 24 dicembre 2012 n. 228, le nuove disposizioni si applicano alle dichiarazioni presentate all'Agente della riscossione successivamente alla data di entrata in vigore del decreto.

Al fine dell'operatività della norma, la decorrenza delle disposizioni di cui all'articolo 2 comma 1 e 3 comma 1 è diversificata a seconda che si tratti di controlli automatizzati (distinguendo quelli relativi ai redditi soggetti a tassazione separata) o di controlli formali e si basa sull'anno di imposta oggetto della dichiarazione fiscale. In virtù della definizione del rapporto tributario, viene precisato che le predette norme non operano in relazione agli atti di adesione, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie già perfezionate alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

In relazione alle modifiche apportate dall'articolo 10 alle disposizioni di cui all'articolo 19, commi 1, 1-quater, 3, le nuove disposizioni trovano applicazione alle dilazioni concesse ovvero ai ruoli consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA
SEMPLIFICAZIONE E RAZIONALIZZAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI
RISCOSSIONE

Relazione tecnica

Articolo 1 dello schema di decreto legislativo (*Sospensione legale della riscossione*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Articolo 2 dello schema di decreto legislativo (*Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'agenzia delle entrate*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Le nuove disposizioni migliorano significativamente a favore del contribuente il piano di pagamento dilazionato, aumentando il periodo di dilazione e riducendo quindi l'importo della rata.

Ciò incrementerà da un lato il numero di adesioni dei contribuenti a queste forme di definizione e pagamento agevolati, consentendo l'accesso a chi attualmente ritiene di non poter sostenere la rateizzazione vigente, dall'altro ridurrà il numero di omessi o tardivi versamenti delle rate. In altri termini, un maggior numero di contribuenti non solo troverà più conveniente e appetibile aderire a istituti di definizione conciliativa con pagamento rateale, ma riuscirà anche a rispettare con maggiore frequenza le scadenze più diluite nel tempo.

Un'operazione simile è stata attuata con riferimento alla rateizzazione delle cartelle di pagamento nel biennio 2012-13. È stata prevista la possibilità di chiedere, in caso di comprovato peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà economica, una proroga della rateazione per un ulteriore periodo di settantadue mesi (in virtù dell'articolo 10, comma 13-ter del D.L. n. 201 del 2011) nonché la possibilità di accedere ad una rateazione straordinaria, con allungamento del piano di rateazione a 120 rate, per effetto dell'articolo



52, comma 1, lett. a), n. 1), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98).

Qui di seguito una tabella che espone il riscosso da cartelle di pagamento.

<i>Totale Equitalia</i>	2012	2013	2014	2015 a.a.15	proiezione lineare
Totale Incassi da ruolo	7.483,8	7.072,5	7.361,5	3.251,3	7.803,0
<i>Incassi da rateazione</i>	3.066,4	3.333,8	3.404,9	1.582,4	3.797,8
<i>% incassi da rateazione</i>	41,0%	47,1%	46,3%	48,7%	48,7%

Dalla tabella si evince che nel 2015 si avrà in proiezione un incremento complessivo degli incassi da rateazione pari al 23,9% rispetto al 2012.

Tale incremento della riscossione effettuata dagli agenti della riscossione registratosi negli ultimi anni trova la sua principale ragione nelle facilitazioni introdotte in materia di dilazione di pagamento.

È dimostrato quindi che una dilazione più vantaggiosa incrementa i pagamenti.

Considerato il predetto incremento del 23,9% del pagamento rateale delle cartelle e che l'intervento più rilevante contenuto nell'articolo 2 della bozza di decreto legislativo riguarda l'ampliamento da 3 a 4 anni del periodo di rateazione a seguito di accertamento con adesione, si può, in conclusione, fondatamente ritenere che non vi sarà una diminuzione di gettito a seguito dell'applicazione delle modifiche normative.

Articolo 3 dello schema di decreto legislativo (*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'agenzia delle entrate*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

La riduzione della sanzione al 45% rispetto all'attuale 60% si inserisce in un quadro generale tendente ad agevolare il pagamento del debito da parte del contribuente che si rende purtroppo inadempiente per temporanea situazione di obiettiva difficoltà.



In tal modo, si ridurrebbe il fenomeno dell'“evasione da riscossione”, propensione che il contribuente manifesta maggiormente in caso di sproporzione della sanzione rispetto al tributo.

In altri termini, l'omesso o tardivo pagamento delle rate, richieste ed accettate volontariamente, il più delle volte dipende da effettiva mancanza di liquidità, circostanza rispetto alla quale l'ammontare della sanzione costituisce ad evidenza un fattore deterrente ad efficacia ridotta, mentre la successiva riscossione coattiva, accompagnata da eventuale ulteriore dilazione da parte dell'agente della riscossione, può avere maggiori probabilità di successo se non è gravata da sanzioni eccessive.

In conclusione, la riduzione della sanzione può comportare effetti positivi sulla riscossione coattiva, che verosimilmente compenseranno il minor ammontare della sanzione.

Articolo 4 dello schema di decreto legislativo (*Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Articolo 5 dello schema di decreto legislativo (*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Articolo 6 dello schema di decreto legislativo (*Sospensione della riscossione - Sgravio - Commutazione dell'atto di irrogazione*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

In particolare la disposizione è volta a semplificare, cadenzare e coordinare gli adempimenti previsti, in capo al contribuente, per la richiesta della sospensione della riscossione delle sole sanzioni pecuniarie per le ipotesi di omesso, ritardato o insufficiente



versamento qualora tale violazione sia causata dalla condotta penalmente rilevante del proprio intermediario.

La norma interviene sulle modalità di effettuazione della richiesta di sospensione, sulla procedura da seguire e sulle conseguenze della conclusione del giudizio penale, prevedendo lo spostamento in capo all'intermediario della sanzione.

Non viene invece intaccato il profilo della debenza e riscossione dell'imposta, che continuerà a seguire gli ordinari ed autonomi canali previsti dall'ordinamento.

Inoltre le proposte di modifica normativa riguardano un numero esiguo di casi tale da non poter produrre comunque effetti finanziari significativi.

Articolo 7 dello schema di decreto legislativo (*Rateazione imposta di successione*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014. Si tratta infatti sostanzialmente di interventi di semplificazione e razionalizzazione delle modalità di dilazione vigenti, senza significativi effetti sul riscosso anno per anno.

In particolare, in questo articolo non sono previste modifiche al tasso di interesse da applicare alla rateazione dell'imposta, applicandosi il tasso d'interesse nella misura da definire ai sensi del successivo art. 13.

Lo stesso art. 13 rimette ad un successivo provvedimento ministeriale la fissazione della misura e della decorrenza dell'applicazione del nuovo tasso e prevede che fino all'emanazione dello stesso continueranno ad applicarsi le disposizioni previste dalle singole leggi d'imposta.

In conclusione, non vi sono nell'immediato nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti per effetto diretto di questo articolo.

Articolo 8 dello schema di decreto legislativo (*Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.



Articolo 9 dello schema di decreto legislativo (*Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione*)

La norma stabilisce che al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione e per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari, agli agenti della riscossione sono riconosciuti gli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati al costo di funzionamento del servizio.

I costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione, sono determinati, approvati e pubblicati da Equitalia Spa sul proprio sito web, previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze, entro il 31 gennaio di ciascun anno. Tali costi, tenuto conto dell'andamento della riscossione, possono includere una quota incentivante destinata al miglioramento delle condizioni di funzionamento della struttura e dei risultati complessivi della gestione, misurabile sulla base di parametri, attinenti all'incremento della qualità e della produttività dell'attività, nonché della finalità di efficientamento e razionalizzazione del servizio.

E' previsto che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri e i parametri per la determinazione dei costi e quelli in relazione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali di cui al successivo comma 2, all'esito della verifica sulla qualità e produttività dell'attività, nonché dei risultati raggiunti in termini di efficientamento e razionalizzazione del servizio.

La norma prevede, inoltre, che le somme dovute agli agenti della riscossione da soggetti diversi, siano poste a carico dei debitori e degli enti che si avvalgono degli enti della riscossione secondo le quote percentuali indicate al comma 2.

Resta ferma la contribuzione a carico del bilancio dello Stato per il servizio nazionale di riscossione nella misura prevista a legislazione vigente.

La norma, pertanto, non comporta nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

Articolo 10 dello schema di decreto legislativo (*Dilazione di pagamento*)

Le modifiche introdotte all'articolo 19 dello stesso DPR n. 602 del 1973 in tema di rateazione possono generare incrementi del riscosso connessi ad un miglioramento dell'efficacia della riscossione derivante:

- a) dalla possibilità concessa ai debitori in difficoltà di recuperare il piano di rateazione precedentemente ottenuto, onorando tutte le rate scadute con conseguente strutturale ampliamento delle dilazioni. A tale modifica possono



- ascriversi effetti positivi sul gettito da determinarsi tenendo conto che: a) l'importo relativo ai decaduti da piani di rateazione nel 2014 è pari a 9 miliardi di euro; b) i piani di rateazione sono concessi in media a 48 rate, per cui l'ammontare complessivo riferibile a ogni rata oggetto di piani decaduti vale a circa 190 milioni di euro e l'importo complessivo (190×8) ammonta a 1,5 miliardi di euro; c) ipotizzando assai prudenzialmente che solo lo 0,5% di tale importo possa essere versato utilizzando il beneficio recato dalla norma, può stimarsi un incasso pari a 7,5 milioni di euro, cui vanno aggiunti aggi per circa 500.000 euro a titolo di aggio;
- b) dalla riduzione da otto a cinque del numero delle rate scadute a valle delle quali il debitore incorre in decadenza. Ciò comporta, innanzitutto, che i debitori che a legislazione vigente procrastinano il pagamento fino 7 rate, saranno indotti a versare con congruo anticipo. In particolare, considerato che su un monte rate annualmente in scadenza pari a circa 4,8 miliardi di euro, il 33% (equivalente a 1,6 miliardi) non viene onorato e ipotizzando ragionevolmente e prudenzialmente che il solo 1% di tale importo, per effetto della compressione dei tempi, venga pagato nell'anno, si genererebbero incassi per 16 milioni di euro, sui quali maturerebbero, peraltro, aggi stimabili, sempre prudenzialmente, e da riversare al bilancio dello Stato, in misura pari a 750.000 euro;
- c) dalla compressione dei tempi di recupero coattivo legata alla già ricordata riduzione da otto a cinque del numero di rate insolute che determinano la decadenza, modifica volta anche ad evitare un utilizzo strumentale ed elusivo dell'istituto. Ribadendo, in proposito, che le decadenze (per mancato pagamento di otto rate) intervenute nel corso del 2014 ammontano a circa 9 miliardi di euro, si ritiene congruo, seppure assolutamente prudenziale, stimare che venga recuperato almeno lo 0,2% (18 milioni di euro) di tale montante.

Articolo 11 dello schema di decreto legislativo (*Autotutela*)

Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Articolo 12 dello schema di decreto legislativo (*Sospensione dei termini per eventi eccezionali*)



Le proposte di modifica normativa non comportano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014.

Articolo 13 dello schema di decreto legislativo (*Razionalizzazione del tasso d'interesse interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo*)

La proposta di modifica normativa in esame non comporta direttamente nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti, in ossequio all'art. 16 della citata legge n. 23 del 2014, atteso che essa rimette ad un successivo provvedimento ministeriale, la determinazione del tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, anche in ipotesi diverse da quelle previste dall'articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. Tale determinazione è effettuata possibilmente in una misura unica - nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica - compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento. Con il predetto decreto è altresì fissata la decorrenza dell'applicazione del nuovo tasso.

L'intervento in rassegna è volto ad uniformare e razionalizzare le attuali differenti misure degli interessi in materia tributaria e la base di calcolo, nonché di semplificare il quadro complessivo, anche per esigenze di certezza.

Viene inoltre prevista la possibilità di rideterminare annualmente la misura del tasso fissato come sopra indicato.

In considerazione del vincolo del rispetto degli equilibri di finanza pubblica, posto al comma 1 dell'articolo in esame, dallo stesso non potranno in alcun caso derivare effetti finanziari negativi.

Articolo 14 dello schema di decreto legislativo (*Disposizioni transitorie*)

Gli effetti finanziari sono stati illustrati nei singoli articoli cui si riferiscono le disposizioni transitorie.

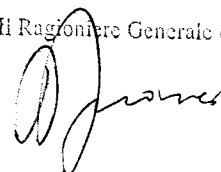
La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, ha avuto esito

☒ POSITIVO

☐ NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

26 GIU. 2015



SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI STIMA E MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE E IN MATERIA DI MONITORAGGIO E RIORDINO DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI EROSIONE FISCALE IN ATTUAZIONE DEGLI ARTICOLI 3 E 4, DELLA LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, gli articoli 3 e 4, con i quali il Governo è delegato a introdurre norme tese a definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, a redigere un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale, nonché a introdurre la redazione di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, eventualmente prevedendo l'istituzione di una commissione di esperti, nonché norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e, per i profili di carattere finanziario, della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2015;

SULLA proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo:

ART. 1

(Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio)

1. All'articolo 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196, dopo il comma 5, è inserito il seguente:

“ 5-bis. La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 è corredata altresì da un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.”.

2. All'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 3, lettera b), dopo le parole: “e degli scaglioni,” sono aggiunte le seguenti: “ le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali e” ;

b) dopo il comma 3, è inserito il seguente:

“3-bis. Le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), sono attribuite di norma al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.”.



3. All'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 11, lettera a), le parole: “, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti” sono soppresse;

b) dopo il comma 11, è inserito il seguente:

“ 11-bis. Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale. Per la redazione del rapporto, il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico - finanziarie, di cui due rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri, cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, né a rimborsi di spese.”.

ART. 2

(Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio)

1. Dopo l'articolo 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 1, è inserito il seguente:

" ART. 10-bis.1

(Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva)

1. La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 dell'articolo 10-bis, è corredata altresì da un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Il Governo indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

2. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, di



cui al comma 4, lettera e), al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

3. Per la redazione del rapporto previsto dal comma 1, che è corredato da una esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate, il Governo, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, si avvale della "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico - finanziarie, di cui un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei ministri, quattro rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, due rappresentanti dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), un rappresentante del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, un rappresentante dell'INPS, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, né a rimborsi di spese.

4. La Commissione redige una Relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, contenente anche una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime e finalizzata a:

- a) recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'ISTAT sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;
- b) stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- d) illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;
- e) valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- f) indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

5. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, di cui al comma 4, lettera b), nella Relazione di cui al medesimo comma 4 viene effettuata una misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali di cui all'articolo 21, comma 11-bis, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. A tal fine, in particolare, si misurano;

- a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;



- b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;
- c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis, e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;
- d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis.

6. I risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), sono misurati sulla base di separata valutazione delle entrate risultanti dalle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle amministrazioni, comprensive di quelle di cui al comma 5, lettere a) e b), e dell'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, che è approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili, di cui al comma 5, lettera c), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, di cui al comma 5, lettere a), b) e d). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui al comma 5, lettere a), b) e d) sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, applicando la massima disaggregazione possibile per: tipo di imposta, categoria, settore, dimensione dei contribuenti, ripartizione territoriale.”.

2. All'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comma 3, dopo la lettera m), è aggiunta la seguente:

“m -bis) le norme volte a rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.”.

ART. 3

(Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione)

1. La destinazione delle eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), dell'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n.196, e successive modificazioni, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, si applica a partire dalla manovra triennale di finanza pubblica predisposta nel primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Le disposizioni del presente decreto si applicano con effetto dal 1° gennaio 2016. Con la medesima decorrenza, il comma 36.1. dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, è abrogato.



RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Il presente decreto legislativo dà attuazione alle disposizioni degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, e si propone di intervenire in modo continuo e strutturale sul monitoraggio e sulla revisione delle cosiddette “spese fiscali” (art. 4) e sulla rilevazione dell’evasione fiscale e contributiva, nonché sul monitoraggio della sua evoluzione e dei risultati conseguiti nell’azione di contrasto (art. 3), inserendoli in modo sistematico nelle procedure di bilancio.

Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio

In particolare, riguardo alle spese fiscali (*tax expenditures*), il rapporto presentato alla fine del 2011 dovrebbe essere replicato e aggiornato ogni anno. Si deve evitare il ripetersi di quanto sperimentato in Italia nel passato: cioè la predisposizione, in media ogni due decenni, e il successivo abbandono di ricognizioni simili. L’utilità di questi rapporti si accresce con la loro stratificazione, anno per anno, e il successivo affinamento e ampliamento. Soprattutto, un rapporto periodico sulle spese fiscali costituisce uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario; numerosi fra i paesi che lo redigono lo inseriscono per tale ragione all’interno della procedura di bilancio e cercano di integrare o confrontare i dati in esso contenuti con quelli sui programmi di spesa. Ne deriva la possibilità di ridiscutere periodicamente l’utilità delle diverse spese fiscali, eliminando o ridimensionando quelle che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o sorpassate, alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche, o quelle che costituiscono una duplicazione con interventi di spesa. I proventi della revisione delle spese fiscali confluiranno nel Fondo destinato a finanziare la riduzione strutturale della pressione fiscale.

L’articolo 1, in particolare, si propone di coordinare le previsioni dell’articolo 4 della legge-delega relative al monitoraggio e al riordino delle spese fiscali con le vigenti procedure di bilancio, come espressamente previsto dalla stessa legge-delega. Operazione che peraltro dovrà tenere conto che dal 1° gennaio 2016 le stesse procedure di bilancio di cui alla legge n. 196 del 2009 dovrebbero essere modificate per tener conto di quanto previsto dalla cosiddetta legge rinforzata (n. 243 del 2012) che ha dato attuazione alle modifiche introdotte nell’art. 81 della Costituzione (principio del pareggio di bilancio) e in particolare prevede l’unificazione di legge di stabilità e bilancio dello Stato in un unico strumento.

Nel frattempo si propone quindi di agire sul quadro attualmente vigente, incardinando l’operazione di riordino delle spese fiscali nei due momenti significativi della decisione di bilancio: la fase della programmazione e la manovra di finanza pubblica, quest’ultima (ancora) articolata tra legge di stabilità e legge di bilancio.

Nello specifico, **il comma 1** prefigura un’operazione annuale di riordino delle spese fiscali da collocare temporalmente nella Nota di aggiornamento al DEF (da presentare entro il 20 settembre di ogni anno) sotto forma di indirizzi programmatici che – una volta approvata la Nota dal Parlamento mediante apposita risoluzione – diventeranno vincolanti per il Governo ai fini della predisposizione della manovra di bilancio. Nella proposizione degli interventi si dà priorità all’esigenza di tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell’istruzione, nonché dell’ambiente e dell’innovazione tecnologica.

Il comma 2 prevede tra i contenuti della legge di stabilità (che come noto non sono liberi ma vincolati dalla legge di contabilità) l’introduzione delle apposite misure di eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali. Le maggiori entrate derivanti dalle misure di eliminazione, riduzione o

modifica contenute nella legge di stabilità sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale (di cui al comma 431 della legge 27 settembre 2013, n. 147). E' ovviamente possibile utilizzare detto Fondo nell'ambito della stessa legge di stabilità.

Il comma 3 agisce sulla legge di bilancio, eliminando l'allegato informativo sulle spese fiscali attualmente previsto nella nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata e facendo rifluire il suo contenuto nel Rapporto annuale sulle spese fiscali, da allegare anch'esso allo stato di previsione dell'entrata, come previsto dalla legge-delega. Stabilisce altresì i contenuti del predetto Rapporto. Per la redazione del Rapporto il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, di cui la norma detta la composizione.

Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio

Il monitoraggio dei risultati del contrasto all'evasione è indispensabile per mantenere alta l'attenzione sul tema e affinare le strategie di contrasto. La misurazione dell'evasione fiscale e contributiva deve trovare una sua sede di studio e rappresentazione stabile e ufficiale. Sviluppando una raccomandazione della commissione Giovannini (2011), viene prevista la redazione da parte di una Commissione *ad hoc*, istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie, di una Relazione che deve illustrare l'andamento dell'economia sommersa, fornire una stima ufficiale dell'evasione, valutarne l'evoluzione nel tempo, dare conto delle strategie di contrasto adottate e da adottare, valutarne i risultati. Diviene necessario stimare ogni anno il *tax gap* per tutti i principali tributi (anche locali), con tutte le possibili disaggregazioni (settoriali, dimensionali, geografiche o per tipo di contribuente). La Relazione garantirà continuità di metodo, imparzialità dei risultati, pubblicità delle metodologie di stima. Nel quadro della procedura di bilancio il Governo è tenuto a redigere annualmente un rapporto contenente i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione tributaria e contributiva e la relativa dinamica, il recupero di gettito attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, misurato ove possibile dalla variazione rispetto all'anno precedente. Tale rapporto fornisce anche indicazioni sulle strategie per il contrasto all'evasione fiscale. Per redigerlo, il Governo si avvale della Relazione annuale predisposta dalla Commissione. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale (di cui al comma 431 della legge 27 settembre 2013, n. 147).

L'articolo 2, al comma 1, attua le previsioni dell'articolo 3 della legge-delega relative alla stima e al monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva, coordinandole con le vigenti procedure di bilancio, introducendo l'art. 10-bis.1 (Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva) nella legge 31 dicembre 2009, n. 196.

In particolare, si attribuisce al Governo il compito di redigere annualmente un rapporto¹, da presentare alle Camere insieme alla Nota di Aggiornamento al DEF, contenente: i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra

¹ Tale rapporto sostituirà quello previsto dall'art. 2, c. 36.1, del DL 138/2011.

imposte accertate e riscosse, nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento; i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti; le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

Si prevede che le maggiori entrate, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Per redigere il rapporto sui risultati in materia di misure di contrasto all'evasione, si dispone che il Governo si avvalga di una relazione annuale predisposta da una Commissione di esperti, istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici membri con esperienza nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie. La Commissione può avvalersi, su alcuni specifici punti, del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari. La relazione annuale fornirà una illustrazione dettagliata ed esauriente delle metodologie di stima utilizzate.

In particolare, si prevede che tale relazione: recepisca e commenti le valutazioni effettuate dall'ISTAT sull'economia sommersa; stimi l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva e produca una stima ufficiale delle entrate sottratte al bilancio pubblico; valuti l'evoluzione nel tempo dell'evasione e del relativo gettito; illustri le strategie e i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione tributaria e contributiva e le nuove iniziative programmatiche. La relazione è redatta con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria.

Si dispone che, per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, venga effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento ed escludendo gli effetti delle spese fiscali. Occorre distinguere tra la parte del divario dovuta all'erosione fiscale (di cui all'articolo 1), cioè ad esenzioni, esclusioni, riduzioni dell'imponibile o dell'imposta e ogni altro regime di favore (cosiddetto *policy gap*), e il divario tra l'imposta effettivamente versata e quella che si sarebbe dovuta versare in un regime di perfetto adempimento fiscale basato sulla legislazione vigente (*compliance gap* o *tax gap*), che costituisce una *proxy* dell'evasione fiscale. Pertanto, dal divario fiscale complessivo vanno sottratti gli effetti delle spese fiscali. Il divario fiscale è misurato sia in termini di ammontare di imposte e contributi, sia in termini di base imponibile.

A questo fine, in particolare, si misurano:

- a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;
- b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;
- c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;
- d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali.

I risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), del richiamato art. 10-bis.1, sono misurati sulla base di separata valutazione dei risultati delle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle Amministrazioni, comprensive di quelle di cui alle precedenti lettere a) e b), e dell'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, che è approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili (di cui alla richiamata lettera c), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione (di cui alle richiamate lettere a), b) e d). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui alle lettere a), b) e d) sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, applicando la massima disaggregazione possibile per: tipo di imposta, categoria, settore, dimensione dei contribuenti, ripartizione territoriale.

Per redigere il rapporto sull'evasione si dispone che il Governo si avvalga di una relazione annuale predisposta da una Commissione di esperti, istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici membri con esperienza nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie. La Commissione può avvalersi, su alcuni specifici punti, del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari. La relazione annuale fornirà una illustrazione dettagliata ed esauriente delle metodologie di stima utilizzate.

Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione.

L'articolo 3 dispone che le norme del presente decreto si applicano dal 1° gennaio 2016. Con la medesima decorrenza, è abrogato l'obbligo di presentazione del rapporto di cui al comma 36.1., dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

RELAZIONE TECNICA

In attuazione della legge delega 11 marzo 2014 n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, **l'articolo 1** del presente decreto si propone di coordinare le previsioni dell'articolo 4 della legge-delega, relative al monitoraggio e al riordino delle spese fiscali, con le vigenti procedure di bilancio, mentre **l'articolo 2** attua le previsioni dell'articolo 3 della legge-delega relative alla stima e al monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva, coordinandole con le vigenti procedure di bilancio.

Nello specifico, **l'articolo 1** prefigura un'operazione annuale di riordino delle spese fiscali da collocare temporalmente nella Nota di aggiornamento al DEF sotto forma di indirizzi programmatici che – una volta approvata la Nota dal Parlamento mediante apposita risoluzione – diventeranno vincolanti per il Governo ai fini della predisposizione della manovra di bilancio. Si prevede tra i contenuti della legge di stabilità l'introduzione delle apposite misure di eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali. Le maggiori entrate derivanti dalle misure di eliminazione, riduzione o modifica contenute nella legge di stabilità sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale (di cui al comma 431 della legge 27 settembre 2013, n. 147). Viene conseguentemente eliminato l'allegato informativo sulle spese fiscali, attualmente previsto nella nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata, facendo rifluire il suo contenuto nel rapporto annuale sulle spese fiscali, da allegare anch'esso allo stato di previsione dell'entrata, come previsto dalla legge-delega. Per la redazione del rapporto il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, di cui la norma detta la composizione.

L'articolo 2 attribuisce al Governo il compito di redigere annualmente un rapporto da presentare alle Camere insieme alla Nota di Aggiornamento al DEF contenente i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Per redigere il rapporto sui risultati in materia di misure di contrasto all'evasione, il Governo si avvale di una relazione annuale predisposta da una Commissione di esperti, istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici membri con esperienza nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie. La relazione predisposta dalla Commissione produce una stima ufficiale delle entrate sottratte al bilancio pubblico. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, ed escludendo gli effetti delle spese fiscali.

Tutto ciò premesso, e anche in considerazione dell'**articolo 3, comma 1**, secondo periodo, secondo il quale *resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del*



presente decreto, il provvedimento in esame reca disposizioni attuative della legge delega, sostanzialmente di carattere meramente procedurale e di coordinamento con le vigenti procedure di bilancio alle quali non si ascrivono effetti finanziari.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 126 ha avuto esito

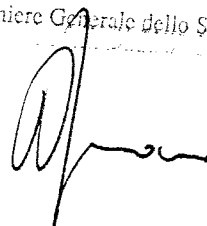


☒ POSITIVO

☐ NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

26 GIU. 2015





SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO DELEGATO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELL'ORGANIZZAZIONE DELLE AGENZIE FISCALI IN ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 9, COMMA 1, LETTERA H), DELLA LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 9, comma 1, lettera h), con il quale il Governo è delegato a procedere alla revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 26 giugno 2015;

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e, per i profili di carattere finanziario, della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del _____ 2015;

SULLA proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

EMANA

il seguente decreto legislativo:

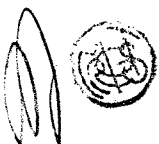
Art. 1

(Disposizioni in materia di riorganizzazione delle agenzie fiscali)

1. Le agenzie fiscali procedono alla riorganizzazione delle proprie strutture in funzione del contenimento delle spese di funzionamento ai sensi dell'articolo 23-*quater* del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e del riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo con l'obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari anche grazie all'impiego di nuove e più avanzate forme di comunicazione con il contribuente, contribuendo a una maggiore competitività delle imprese italiane e favorendo l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale. Nei programmi di riorganizzazione le agenzie, nell'ambito dello svolgimento delle funzioni loro assegnate, perseguono, inoltre, la riduzione della invasività dei controlli e dei connessi adempimenti secondo il principio del controllo amministrativo unico, sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi. Le agenzie orientano, in funzione degli obiettivi istituzionali e della missione prioritaria di facilitare e promuovere l'assolvimento degli obblighi tributari, i programmi di formazione e sviluppo del personale, nonché i criteri di determinazione dei compensi incentivanti, nel quadro della revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'economia e delle finanze e agenzie fiscali di cui all'articolo 59, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

2. Al fine di potenziare l'efficienza dell'azione amministrativa e favorire l'emersione delle basi imponibili, le convenzioni stipulate ai sensi del citato articolo 59, comma 2, stabiliscono per le agenzie fiscali specifici obiettivi di incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti tributari, anche mediante l'attuazione delle disposizioni dell'articolo 1, commi 634, 635 e 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e dei nuovi istituti introdotti in attuazione della legge 10 marzo 2014, n. 23.

3. Per la misurazione degli obiettivi di cui al comma 2, le convenzioni di cui al comma 1 definiscono, per ciascuna agenzia fiscale:



- a) indicatori della produttività, qualità e tempestività dell'attività svolta nelle aree di operatività;
 - b) indicatori della complessiva efficacia e efficienza gestionale.
4. Gli indicatori di cui al comma 3 sono definiti in base ai seguenti criteri generali:
- a) rispetto dei principi di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, anche con riguardo alla richiesta di documentazione già in possesso dell'amministrazione finanziaria;
 - b) preponderanza di peso degli indicatori espressione delle attività volte a facilitare gli adempimenti tributari, a contribuire a una maggiore competitività delle imprese italiane e a favorire l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale, nonché delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, di erogazione dei servizi al contribuente e di tempestiva esecuzione dei provvedimenti di rimborso e di sgravio;
 - c) tempestività delle direttive adottate a seguito di mutamenti legislativi e della giurisprudenza di legittimità che possano incidere sui rapporti pendenti ai fini dell'autotutela, acquiescenza a sentenze, adesioni, mediazioni e conciliazioni giudiziali.
5. Le convenzioni di cui al comma 1 definiscono i criteri per la redazione della mappa dei rischi operativi e per la definizione degli indicatori di rischio di non conformità di ciascuna agenzia fiscale.
6. Le disposizioni del presente decreto relative alle convenzioni di cui al comma 1, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016.
7. All'esito positivo delle verifiche effettuate dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze, finalizzate ad accertare il maggior gettito incassato con riferimento all'ultimo anno consuntivato connesso al raggiungimento degli obiettivi fissati nelle convenzioni di cui al comma 1, sulla base di strumenti di monitoraggio e di riscontro del suddetto maggior gettito derivante dall'attività volta a promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e dell'attività di controllo fiscale, nonché in base all'accertamento dei risparmi di spesa conseguenti a controlli che abbiano determinato il disconoscimento in via definitiva di richieste di rimborsi o di crediti d'imposta, gli stanziamenti iscritti nei pertinenti capitoli dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze sono integrati con apposito provvedimento in corso di gestione per la quota incentivante di cui all'articolo 59, comma 4, lett. c), del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nel rispetto del vincolo di neutralità finanziaria relativamente al previgente sistema. In forza di tale vincolo, per l'attività svolta a decorrere dall'anno 2016 l'ammontare della predetta quota non può superare la media degli importi assegnati nel triennio precedente a ciascuna agenzia in applicazione del citato articolo 59, comma 4, lettera c), del decreto legislativo n. 300 del 1999 e dell'articolo 12, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, come sostituito dall'articolo 3, comma 165, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e successive modificazioni. In relazione al vincolo di neutralità finanziaria relativamente al previgente sistema e subordinatamente alla realizzazione degli strumenti di monitoraggio e riscontro di cui al primo periodo cessano di avere applicazione per le agenzie fiscali, con riferimento all'attività svolta a decorrere dal 1° gennaio 2016, le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto-legge n. 79 del 1997 riguardanti l'assegnazione di risorse per il potenziamento dell'amministrazione economica e finanziaria e per la corresponsione di compensi al personale dipendente. Resta fermo quanto previsto dal citato articolo 12 per la quota di risorse rivenienti dall'attività delle agenzie fiscali destinata al fondo di assistenza per i finanziari, al fondo di previdenza per il personale del Ministero dell'economia e delle finanze, al potenziamento ed alla copertura di oneri indifferibili dell'Amministrazione economico-finanziaria e del Corpo della Guardia di Finanza nonché quanto previsto dal medesimo articolo in relazione all'incentivazione del personale del Ministero dell'economia e delle finanze cui continua a provvedersi annualmente con decreto ministeriale. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 5, commi da 11 a 11-*quinqies*, del decreto-legge n. 95 del 2012, nelle more dei rinnovi contrattuali previsti dall'articolo 6 del decreto legislativo 1 agosto 2011, n. 141, i sistemi di misurazione e valutazione della performance individuale adottati dalle agenzie fiscali e i criteri selettivi da esse stabiliti per l'attribuzione del trattamento accessorio collegato alla performance del personale dipendente sono verificati nel quadro delle convenzioni di cui al comma 1.
8. Ai fini del contenimento dei costi, le agenzie fiscali riducono di non meno del 10 per cento il rapporto tra personale dirigenziale di livello non generale e personale non dirigente previsto dall'articolo 23-*quinqies*, comma 1, lettera a), punto 2, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla



legge 7 agosto 2012, n. 135, in modo da diminuire ulteriormente le posizioni dirigenziali rispetto a quanto previsto dalla medesima disposizione.

9. Le agenzie provvedono con riferimento alla dotazione organica cumulativa delle loro posizioni dirigenziali di livello generale, a una riduzione complessiva di almeno il 10 per cento di tali posizioni.

10. A seguito dell'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 8 e 9, i fondi per il trattamento accessorio del personale dirigente di prima e seconda fascia sono corrispondentemente ridotti in proporzione ai posti dirigenziali effettivamente soppressi.

11. In coerenza con il processo d'integrazione operativa tra le attività dell'Agenzia delle entrate e quelle dell'incorporata Agenzia del territorio cessano di avere effetto le limitazioni per specifiche materie introdotte dall'articolo 23-*quater*, comma 7, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, con riguardo allo svolgimento delle funzioni dei vicedirettori, fermo restando il contingente complessivo ivi previsto.

Art. 2

(Reclutamento personale dirigenziale)

1. Ai fini della sollecita copertura delle vacanze nell'organico dei dirigenti, le agenzie fiscali sono autorizzate ad annullare le procedure concorsuali per la copertura di posti dirigenziali bandite nel 2013 e nel 2014 e non ancora concluse e a indire concorsi pubblici per soli esami, da espletare entro il 31 dicembre 2016, utilizzando modalità selettive definite con decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze. I predetti concorsi sono avviati con priorità rispetto alle procedure di mobilità, compresa quella volontaria di cui all'articolo 30, comma 2-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, tenuto conto della peculiare professionalità alla cui verifica sono finalizzati i concorsi stessi. Al personale dipendente dalle agenzie fiscali è riservata una percentuale non superiore al 30 per cento dei posti messi a concorso. E' autorizzata l'assunzione dei vincitori nei limiti delle facoltà assunzionali delle agenzie fiscali.



Relazione illustrativa

Premessa

Il presente decreto legislativo dà attuazione all'art. 9, comma 1, lettera h), della legge 11 marzo 2014, n. 23, concernente la delega al Governo per la revisione del sistema fiscale. In particolare, tale disposizione individua, tra i principi e i criteri direttivi della legge di delega, *“la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie”*.

Il provvedimento si compone di due articoli concernenti, rispettivamente, la riorganizzazione delle agenzie fiscali e il reclutamento di personale dirigenziale.

Articolo 1

Comma 1

A distanza di quasi quindici anni dall'istituzione delle agenzie fiscali, il decreto delegato si prefigge lo scopo di garantire la riorganizzazione delle strutture delle Agenzie fiscali in funzione del contenimento delle spese di funzionamento e del riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo con il prioritario obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari anche grazie all'impiego di nuove e più avanzate forme di comunicazione con il contribuente, contribuendo a una maggiore competitività delle imprese italiane e favorendo l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale. La disposizione prevede che gli interventi di riorganizzazione siano diretti, altresì, ad assicurare la riduzione della invasività dei controlli e dei connessi adempimenti secondo il principio del controllo amministrativo unico sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi.

La riorganizzazione delle agenzie fiscali deve tenere conto della necessità di un approccio collaborativo tra amministrazione fiscale, imprese e cittadini. In quest'ottica, l'attività delle agenzie deve essere orientata a facilitare gli adempimenti e a promuovere la trasparenza dei processi, avendo anche come riferimento un modello operativo che, nell'ambito dello svolgimento delle funzioni loro assegnate, si ispira ai principi del “controllo amministrativo unico” e della minima invasività nel tessuto produttivo. In questo modo le agenzie fiscali orientano la loro azione in coerenza con i principi generali enunciati dall'art 1, comma 1, del decreto-legge 9 febbraio 2012, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 aprile 2012, n. 35. In base al principio del controllo amministrativo unico, le amministrazioni coordinano e programmano i controlli così da ridurre duplicazioni e sovrapposizioni e recare il minore intralcio al normale esercizio delle attività dell'impresa. Oltre che con il rispetto di tale principio, l'obiettivo di ridurre l'invasività dei controlli sulle attività di impresa si realizza grazie anche a uno sviluppo ulteriore delle attività di analisi preventiva del rischio, da effettuare anche congiuntamente con le altre amministrazioni, ciascuna per le proprie competenze.

Il decreto individua inoltre nell'adozione di nuove e più avanzate forme di comunicazione con il contribuente uno strumento essenziale per facilitare gli adempimenti fiscali e contribuire a un significativo incremento della competitività delle imprese, italiane o straniere, che intendono operare in Italia.

Le agenzie orientano in funzione degli obiettivi istituzionali e della missione prioritaria di facilitare

e promuovere l'assolvimento degli obblighi tributari anche i programmi di formazione e sviluppo del personale, nonché i criteri di determinazione dei compensi incentivanti, nel quadro della revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'economia e delle finanze e agenzie fiscali di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

Comma 2

Prevede che le convenzioni stipulate ai sensi dell'articolo 59, comma 2, stabiliscano per le agenzie fiscali specifici obiettivi di incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti tributari, anche mediante l'attuazione delle disposizioni dell'articolo 1, commi 634, 635 e 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e dei nuovi istituti introdotti in attuazione della legge 10 marzo 2014, n. 23.

Commi 3, 4, 5 e 6

Prevedono una revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'economia e delle finanze e agenzie fiscali, in relazione alla nuova strategia di controllo fiscale e agli obiettivi di maggiore efficienza cui essa è rivolta. Il senso fondamentale del cambiamento è quello di reimpostare il rapporto tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti in un'ottica il più possibile collaborativa, in modo da semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili. Il successo di questa strategia dipende in modo determinante dalla qualificazione e dalla competenza professionale richieste agli operatori delle agenzie fiscali, e in particolar modo a quelli dell'Agenzia delle entrate, che hanno il compito - significativamente diverso, in questo, rispetto al passato - di impostare un confronto costruttivo con i contribuenti prima che essi definiscano le proprie dichiarazioni, facilitando loro - attraverso una esposizione trasparente delle informazioni in possesso dell'amministrazione - una valutazione critica delle iniziali intenzioni dichiarative, tale da poterli spontaneamente indurre a una rappresentazione di imponibili maggiormente aderente alla propria capacità contributiva.

Di qui la necessità che le agenzie fiscali vengano dotate di leve efficaci di gestione autonoma del proprio personale, con particolare riguardo al sistema di incentivazione della performance lavorativa. Questo sistema, infatti, è soggetto oggi in gran parte (per oltre metà delle risorse disponibili) a regole la cui applicazione ha in estrema sintesi, come effetto finale, quello di svuotare di senso le finalità incentivanti del sistema stesso, tanto farraginosi sono i suoi meccanismi applicativi e tanto lente sono le tempistiche di erogazione delle risorse rispetto alla prestazione di lavoro degli operatori.

La disposizione prevede, in particolare, che la misura della quota incentivante di cui all'articolo 59, comma 4, lettera c), sia rapportata al raggiungimento degli obiettivi individuati nelle convenzioni e che tale misura possa essere incrementata a seguito di verifica, da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, secondo gli indicatori e sulla base dei criteri di cui al comma 4, del maggior gettito con riferimento alle somme incassate nell'ultima annualità consuntivata, derivanti dall'attuazione delle disposizioni dell'art. 1, commi 634, 635 e 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché degli istituti introdotti con i decreti delegati emanati in attuazione della legge 10 marzo 2014, n. 23, al fine di favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, dall'attività di controllo fiscale, nonché in base all'accertamento dei risparmi di spesa conseguenti a controlli che abbiano determinato il disconoscimento in via definitiva di richieste di rimborsi o di crediti d'imposta.

La disposizione prevede che le convenzioni definiscano, per ciascuna agenzia fiscale, specifici indicatori per la misurazione dei predetti obiettivi: in particolare, indicatori della produttività,

qualità e tempestività dell'attività svolta nelle rispettive aree di operatività e indicatori della complessiva efficacia e efficienza gestionale.

E', inoltre, previsto che gli indicatori siano definiti sulla base di alcuni criteri di carattere generale, quali il rispetto dei principi di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, anche con riguardo alla richiesta di documentazione già in possesso dell'amministrazione finanziaria, alla preponderanza del peso degli indicatori espressione delle attività volte a facilitare gli adempimenti tributari, a contribuire a una maggiore competitività delle imprese italiane e a favorire l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale, nonché delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, di erogazione dei servizi al contribuente e di tempestiva esecuzione dei provvedimenti di rimborso e di sgravio. Tra i criteri generali è previsto anche quello connesso alla tempestività dell'adozione di direttive a seguito di mutamenti legislativi e della giurisprudenza di legittimità che possano incidere sui rapporti pendenti ai fini dell'autotutela, acquiescenza a sentenze, adesioni, mediazioni e conciliazioni giudiziali, al fine di garantire un impegno dell'Agenzia prima di tutto in termini di tempestività degli interventi di indirizzo nei confronti di tutti gli uffici in funzione di assicurare l'immediata operatività degli stessi.

E', altresì, previsto che le convenzioni definiscono i criteri per la redazione della mappa dei rischi operativi e per la definizione degli indicatori di rischio di non conformità di ciascuna agenzia fiscale.

Infine, una disposizione generale prevede che le disposizioni del presente decreto relative alla convenzione di cui all'articolo 59 del decreto legislativo n. 300/1999 si rendono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Comma 7

Prevede che al raggiungimento degli obiettivi individuati nelle convenzioni di cui al comma 1 gli stanziamenti iscritti nei pertinenti capitoli dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per la quota incentivante siano integrati con un apposito provvedimento in corso di gestione, nel rispetto del vincolo di neutralità finanziaria relativamente al previgente sistema.

Specifica, inoltre, che in forza di detto vincolo, per l'attività svolta a decorrere dall'anno 2016 l'ammontare della predetta quota incentivante non può superare la media degli importi assegnati nel triennio precedente a ciascuna agenzia in applicazione del citato articolo 59, comma 4, lettera c), del decreto legislativo n. 300 del 1999 e dell'articolo 12, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, come sostituito dall'articolo 3, comma 165, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

Occorre rilevare che nel 2015 il personale delle agenzie fiscali riceverà la parte maggiore dei suoi compensi incentivanti a titolo di remunerazione di attività svolte nel 2012, e cioè tre anni prima. Questo sfasamento non va letto come un'anomalia contingente, ma è una costante, legata alle regole cui si è appena accennato, che sono quelle previste dall'art. 3, comma 165, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Questa norma prevede incentivi economici per tutti i settori dell'amministrazione economica e finanziaria, dalle articolazioni ministeriali alle agenzie fiscali, e rivolgendosi quindi a una platea assai eterogenea di strutture quanto a obiettivi e responsabilità, non è per nulla calibrata, nei suoi meccanismi applicativi, sulle dinamiche operative e le necessità gestionali specifiche delle agenzie fiscali. Ne discendono le criticità evidenziate. Viceversa, il sistema incentivante (cosiddetta "quota incentivante") che la legge istitutiva delle agenzie fiscali (decreto legislativo n. 300/1999) ha introdotto specificatamente per le agenzie stesse in correlazione al raggiungimento dei loro obiettivi gestionali corrisponde bene alle sue finalità (la quota incentivante è puntualmente corrisposta l'anno successivo a quello della performance considerata), ma il problema è appunto questo: la maggior

parte delle risorse destinate all'incentivazione del personale delle agenzie fiscali è veicolata da un meccanismo esterno alla quota incentivante stessa.

Con il nuovo orientamento che la legge n. 190/2014 intende imprimere alla strategia di controllo fiscale, è maturo il tempo per una revisione organica del sistema incentivante delle agenzie fiscali, così da ricondurlo a coerenza e unità entro il quadro normativo del decreto legislativo n. 300/1999. La revisione consiste nell'impennare tutto il sistema di incentivazione delle agenzie fiscali sull'istituto della quota incentivante, che vedrebbe così rafforzata la propria efficacia riguardo agli obiettivi strategici dell'incremento della *tax compliance* e dell'attività di contrasto all'evasione fiscale e alle frodi. La norma non comporta maggiori oneri per il bilancio dello Stato: lo scopo non è, infatti, quello di avere più risorse rispetto all'attualità per l'incentivazione del personale, bensì quello di poter gestire le risorse disponibili in maniera realmente conforme alle finalità incentivanti che vi sarebbero, per principio, legate: se l'uso di tali risorse deve essere effettivamente una leva gestionale è necessario che la gestione di quella leva faccia tutt'uno con le responsabilità di gestione.

Le Convenzioni costituirebbero, pertanto, la sede istituzionale di verifica dei sistemi di misurazione e valutazione della performance individuale adottati dalle agenzie fiscali, nonché dei criteri da esse stabiliti per l'attribuzione del trattamento accessorio collegato alla performance dei dipendenti. Nelle more dei rinnovi contrattuali continuerebbero, peraltro, ad applicarsi anche alle agenzie fiscali le previsioni di carattere transitorio introdotte in materia dal decreto-legge n. 95/2012 per la generalità delle amministrazioni pubbliche.

Comma 8

Il comma 8 prevede che le agenzie apportino ulteriori riduzioni all'organico dirigenziale rispetto a quella già definita in applicazione della legge sulla *spending review* (art. 23-*quinquies*, comma 1, lett. a), punto 2, del decreto-legge n. 95/2012). In pratica il decreto interviene sul parametro di complessità gestionale stabilito dalla *spending review*, prevedendo la riduzione di almeno il 10% del rapporto tra dirigenti e personale delle aree funzionali.

Comma 9

Il comma 9 prevede che le agenzie provvedano altresì a una riduzione non inferiore al 10% dell'attuale dotazione organica delle posizioni dirigenziali di livello generale, a valere sulla dotazione organica cumulativa delle predette posizioni.

Comma 10

Prevede che, a seguito delle riduzioni di cui ai commi 8 e 9, i fondi per il trattamento accessorio del personale dirigente di prima e seconda fascia vengano ridotti in proporzione ai posti dirigenziali effettivamente soppressi.

Comma 11

Il comma 11 rivede, infine, le attribuzioni dei vicedirettori dell'Agenzia delle entrate. Nell'istituire tali figure, la legge sulla *spending review* aveva previsto che una di esse svolgesse "i compiti di indirizzo e coordinamento delle funzioni riconducibili all'area di attività dell'Agenzia del territorio". Tale disposizione, che limita a specifiche materie l'ambito di competenza di uno dei vicedirettori, comportando, di riflesso, un limitazione speculare per l'altro vicedirettore, cui sono precluse attività eventualmente interconnesse con lo svolgimento dei compiti menzionati, non ha più giustificazione con il completamento del processo d'integrazione operativa tra le funzioni delle due agenzie, situazione, questa, che richiede invece flessibilità nella determinazione degli ambiti di azione dei due vicedirettori, in relazione alla dinamica mutevole delle esigenze organizzative e

funzionali connesse alla funzione di coadiuvare il direttore dell'Agenzia nell'esercizio delle sue attribuzioni. A tali necessità risponde appunto la norma contenuta nel comma 12 che precisa che resta invariato il contingente già previsto per legge.

Articolo 2

L'articolo, composto di un unico comma, introduce disposizioni volte ad assicurare il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa delle agenzie fiscali nell'attuale contesto funzionale ed organizzativo, caratterizzato da un elevato numero di vacanze nell'organico dirigenziale e dalle gravi criticità connesse alla diffusione degli uffici sul territorio, in considerazione dello speciale impegno necessario per conseguire obiettivi di missione ordinari e straordinari e della situazione susseguente la dichiarazione di incostituzionalità dell'articolo 8, comma 24 del decreto legge 2 marzo 2012, n.16 convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, di cui alla sentenza della Corte Costituzionale 17 marzo 2015, n. 37, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 25 marzo 2015, n. 12.

Per assicurare una celere copertura delle vacanze di organico, le agenzie stesse sono autorizzate ad annullare i concorsi per dirigente banditi nel 2013 e nel 2014, ma non ancora conclusi anche a causa dei contenziosi pendenti, e a indire contestualmente nuovi concorsi per soli esami, da concludere entro il 31 dicembre 2016, utilizzando modalità selettive da stabilire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. In ragione della peculiare professionalità alla cui verifica sono finalizzati i concorsi stessi, la norma ne consente l'espletamento senza necessità di esperire preventivamente le procedure di mobilità di cui all'art. 30 del decreto legislativo n. 165 del 2001. Al personale dipendente delle agenzie può essere riservato non più del 30% dei posti messi a concorso.

Nel medesimo comma viene infine direttamente autorizzata l'assunzione dei vincitori nei limiti delle facoltà assunzionali delle agenzie.

RELAZIONE TECNICA

Articolo 1

Commi da 1 a 6. Le disposizioni prevedono interventi in materia di riorganizzazione delle agenzie fiscali diretti a potenziare l'efficienza dell'azione amministrativa anche attraverso la definizione di specifici obiettivi misurabili sulla base di puntuali indicatori. Viene, altresì, prevista una revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'economia e delle finanze e agenzie fiscali, in relazione alla nuova strategia di controllo fiscale e agli obiettivi di maggiore efficienza cui essa è rivolta. Trattandosi di disposizioni di carattere ordinamentale, le stesse non comportano maggiori oneri per la finanza pubblica.

Comma 7. La norma prevede che al raggiungimento degli obiettivi individuati nelle convenzioni di cui al comma 1 gli stanziamenti iscritti nei pertinenti capitoli dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per la quota incentivante siano integrati con un apposito provvedimento in corso di gestione, nel rispetto del vincolo di neutralità finanziaria relativamente al previgente sistema. Specifica, inoltre, che in forza di detto vincolo, per l'attività svolta a decorrere dall'anno 2016 l'ammontare della predetta quota incentivante non può superare la media degli importi assegnati nel triennio precedente a ciascuna agenzia in applicazione dell'articolo 59, comma 4, lettera c), del decreto legislativo n. 300 del 1999 e dell'articolo 12, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, come sostituito dall'articolo 3, comma 165, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. La norma non comporta nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato, atteso che la predetta quota incentivante, nel rispetto del principio della neutralità finanziaria, sarà determinata in relazione al maggior gettito verificato dal Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento delle finanze, con riferimento all'ultimo anno consuntivato.

Commi 8, 9 e 10

Le disposizioni prevedono un'ulteriore riduzione del numero di posizioni dirigenziali delle agenzie fiscali rispetto a quella già stabilita dalla *spending review*. Precisamente, viene ridotto di non meno del 10% e per ciascuna Agenzia, il rapporto tra personale dirigenziale di livello non generale e personale non dirigente previsto dall'articolo 23-*quinquies*, comma 1, lettera a), punto 2, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135.

Si prevede, altresì, che le agenzie provvedano, con riferimento alla dotazione organica cumulativa delle loro posizioni dirigenziali di livello generale, ad una riduzione complessiva di almeno il 10 per cento di tali posizioni.

Infine, si dispone che a seguito della riduzione delle dotazioni organiche sia dei dirigenti di prima fascia (comma 8) che di seconda fascia (comma 9), vengano corrispondentemente ridotti i relativi fondi della contrattazione integrativa.



Le predette disposizioni determineranno significativi risparmi la cui entità sarà determinabile solamente a consuntivo sulla base delle posizioni dirigenziali di I e II fascia effettivamente soppresse.

In ogni caso, a titolo indicativo, si prospettano di seguito sia per l'agenzia delle entrate sia per l'agenzia delle dogane ed in relazione alla sola riduzione delle dotazioni organiche dei dirigenti di seconda fascia, i risparmi relativi all'ipotesi in cui tale riduzione sia effettuata nella misura minima del 10%.

Agenzia delle entrate

Una volta completata la riduzione imposta dalla *spending review* (art. 23-*quater* del decreto legge 95/2012) le posizioni dirigenziali di seconda fascia dell'Agenzia delle entrate saranno 1.095 (rapporto 1:40 rispetto al personale non dirigente).

Nell'ipotesi in cui tale rapporto sia ulteriormente ridotto del 10%, passando così a 1:44, il numero di dirigenti si ridurrebbe di ulteriori **110** unità: da 1.095 a 985. Si ipotizza, inoltre, che le posizioni da sopprimere siano tutte inquadrate nel quarto livello.

Fino alla sentenza della Corte costituzionale n. 37/2015, le posizioni destinate a essere soppresse erano coperte da funzionari incaricati. Il risparmio dell'operazione va determinato quindi come differenziale tra il trattamento economico complessivo corrispondente alle posizioni dirigenziali da sopprimere e quello spettante a un funzionario della III area. Per quest'ultimo si fa riferimento alla posizione economica F4, nella quale ricade la maggior parte dei precedenti incaricati e alla quale corrisponde una retribuzione annua di **€ 35.280** (l'importo, come tutti quelli di seguito indicati, è espresso "lordo dipendente").

Poiché il costo di una posizione dirigenziale di IV livello (esclusa la retribuzione di risultato) è di **€ 62.180**, la soppressione di una posizione di IV livello comporta un risparmio di **€ 26.900** ($€ 62.180 - € 35.280$). Il risparmio totale (per 110 posizioni), pertanto, sarebbe pari a **€ 2.959.000**.

Ai predetti risparmi si aggiungeranno anche quelli relativi alle indennità di risultato che determineranno una corrispondente riduzione dei fondi per il trattamento accessorio.

Agenzia delle dogane e dei monopoli

Nel rapporto di 1:40, i dirigenti di seconda fascia dell'Agenzia sono 313; applicando il rapporto di 1:44, scenderebbero a 282 (31 in meno). Anche in questo caso si ipotizza di sopprimere posizioni di IV livello.

Nel calcolare il risparmio, relativo all'ipotesi in cui tale rapporto sia ulteriormente ridotto del 10%, va tenuto conto del fatto che i trattamenti retributivi sono diversi (superiori) a quelli dell'Agenzia delle entrate; in particolare, alla posizione economica F4 della III area corrisponde una retribuzione annua di **€ 39.184** mentre la retribuzione del dirigente di IV livello è pari a **€ 74.575**.

Conseguentemente, il risparmio per la soppressione di una posizione dirigenziale di IV livello è pari a **€ 35.391** ($€ 74.575 - € 39.184$); il risparmio per la soppressione di 31 posizioni ammonterebbe a **€ 1.097.121**.

Ai predetti risparmi si aggiungeranno anche quelli relativi alle indennità di risultato che determineranno una corrispondente riduzione dei fondi per il trattamento accessorio.



Comma 11. La norma prevede la cessazione degli effetti delle limitazioni per specifiche materie introdotte dall'articolo 23-quater comma 7 del decreto legge 95/2012 con riguardo allo svolgimento delle funzioni dei vicedirettori dell'Agenzia delle entrate. Trattandosi di norma avente carattere ordinamentale e considerato che il contingente dei vicedirettori, già previsto per legge, resta invariato, la stessa non comporta nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

Articolo 2

Comma 1. È previsto che le agenzie fiscali, per la copertura delle proprie vacanze di organico degli uffici dirigenziali, sono autorizzate ad annullare le procedure concorsuali per la copertura di tali uffici, bandite nel 2013 e 2014 e non ancora concluse, e a indire concorsi pubblici, per soli esami, da espletare entro il 31 dicembre 2016, con una riserva dei posti non superiore al 30 per cento di quelli messi a concorso a favore del proprio personale dipendente. La disposizione non comporta nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, in quanto le assunzioni ivi autorizzate sono disposte nei limiti delle facoltà assunzionali delle agenzie fiscali.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 99, ha avuto esito

☒ POSITIVO

☐ NEGATIVO

Il Ragioniere Generale dello Stato

27 GIU. 2015

