



Senato della Repubblica



Camera dei deputati



*Seminario Romano
s. Caracalla, che corrisponde sulla piazza di S. Ignazio, a Chiesa di S. Maria e Prospetto del Seminario Romano a Part. del Convento del PP. Domenicani*

Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

(Schema di D.Lgs. n. 184)

(Artt. 1, 6, comma 6, e 10, comma 1,
lettere a) e b), L. 23/2014)

Luglio 2015

XVII LEGISLATURA

Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

Documentazione per l'esame di
Atti del Governo

Revisione della disciplina degli interpelli
e del contenzioso tributario

Schema di D.Lgs. n. 184

*(Artt. 1, 6, comma 6, e 10, comma 1,
lettere a) e b), L. 23/2014)*

n. 189

8 luglio 2015

SENATO DELLA REPUBBLICA:

SERVIZIO DEL BILANCIO

TEL. 06 6706-5790 - SBILANCIOCU@SENATO.IT -  @SR_Bilancio

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 31

SERVIZIO STUDI


TEL. 06 6706-2451

STUDI1@SENATO.IT


CAMERA DEI DEPUTATI:

SERVIZIO STUDI

Dipartimento finanze

Tel. 06 6760-9496 - st_finanze@camera.it -  CD_finanze

Dipartimento giustizia

Tel. 06 6760-9559 - st_giustizia@camera.it -  CD_giustizia

ATTI DEL GOVERNO N. 189

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

In copertina: Piazza San Macuto in una stampa d'epoca

INDICE

INTRODUZIONE

- La legge delega3

SCHEDE DI LETTURA

- TITOLO I: Revisione della disciplina degli interpelli (*Articoli da 1 a 8*).....15
- Articolo 9 (*Revisione del contenzioso tributario*).....29
- Articolo 10 (*Norme di coordinamento*)57
- Articolo 11 (*Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545*).....60
- Articolo 12 (*Disposizioni transitorie*)68
- Articolo 13 (*Disposizione finanziaria*).....69

Introduzione

La legge delega

La legge 11 marzo 2014, n. 23, conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro dodici mesi (27 marzo 2015).

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, l'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), ha prorogato di **tre mesi** il termine per **l'esercizio della delega** (vale a dire fino al **27 giugno 2015**).

Con l'introduzione all'articolo 1 di un **nuovo comma 7-bis** si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una **proroga automatica di novanta giorni** del predetto termine di delega (**25 settembre 2015**).

La legge, che persegue l'obiettivo della **riduzione della pressione tributaria** sui contribuenti (articolo 16), si compone di **16 articoli** concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Principi e criteri direttivi

Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del **diritto dell'Unione europea**; al rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di **irretroattività** delle norme tributarie; le nuove norme devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di **federalismo fiscale**.

Ulteriori principi di delega riguardano: la tendenziale **uniformità** della disciplina delle obbligazioni tributarie; il **coordinamento e la semplificazione** degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

La procedura

Quanto alla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, si prevede che le **Commissioni** parlamentari competenti hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) **per l'espressione del parere**, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. Si prevede altresì una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a **trasmettere nuovamente** i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modifiche. I **pareri definitivi** delle Commissioni competenti per materia sono espressi **entro dieci giorni**, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi**.

Ai sensi dell'**articolo 1, comma 3**, almeno uno degli schemi dei decreti legislativi deve essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri **entro quattro mesi** dalla data di entrata in vigore della legge (**27 giugno 2014**).

Il Governo è inoltre tenuto a **riferire ogni quattro mesi** alle Commissioni parlamentari competenti in ordine all'attuazione della delega (in sede di prima applicazione **entro due mesi**).

Nei decreti legislativi, il Governo deve provvedere all'introduzione delle nuove norme mediante la **modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche** che regolano le relative materie, provvedendo ad **abrogare espressamente le norme incompatibili** (articolo 1, **comma 9**). Il **comma 10** prevede inoltre l'emanazione di decreti legislativi recanti le norme necessarie per il **coordinamento formale e sostanziale** con le altre leggi dello Stato e **l'abrogazione** delle norme incompatibili con i nuovi decreti.

Le disposizioni finanziarie

L'**articolo 16** della legge n. 23 del 2014 (come riformulato dall'art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che dall'attuazione della delega **non** devono derivare nuovi o **maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, **né un aumento della pressione fiscale** complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le **maggiori entrate** confluiscono in un apposito **fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il richiamato **comma 2 dell'articolo 17** stabilisce che le **leggi di delega** comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. Qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi.

I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie.

A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una **relazione tecnica**, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

In sostanza, tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Lo stato di attuazione della delega

L'[Atto del Governo n. 99](#), recante lo schema di decreto legislativo in materia di **semplificazioni fiscali**, ha ricevuto parere favorevole con osservazioni da parte della 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato il 1° agosto 2014 e successivamente il 7 agosto 2014 da parte della Commissione VI Finanze della Camera dei deputati che ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. Tra le misure previste nello schema di decreto, si ricorda l'introduzione della **dichiarazione dei redditi precompilata**, la revisione della disciplina concernente i **rimborsi IVA** e lo snellimento degli adempimenti connessi ad **operazioni intracomunitarie** e con i Paesi esteri. Sono semplificati alcuni adempimenti in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**.

A seguito dell'accoglimento parziale delle condizioni e osservazioni espresse dalle Commissioni parlamentari, il 30 settembre 2014 il Governo ha ritrasmesso, ai fini dell'espressione del parere parlamentare definitivo lo schema di decreto ([Atto del Governo n. 99-bis](#)). Rispetto al testo originario, sono state introdotte norme in materia di **società in perdita** e di **responsabilità solidale negli appalti**. E' stata **soppressa** la norma in materia di **società tra professionisti**. Il 16 ottobre 2014 la Commissione VI della Camera e la 6^a Commissione del Senato hanno reso [parere favorevole](#) in ordine a tale ultima formulazione dello schema di decreto. Nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 175 del 2014](#) recante *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*.

In attuazione delle disposizioni di delega in materia di **accise** (contenute in particolare nell'**articolo 13, comma 2** della legge delega, e che tra l'altro impegna il Governo a procedere alla semplificazione degli adempimenti, alla razionalizzazione delle aliquote, all'accorpamento o soppressione di fattispecie particolari), il 22 ottobre 2014 è stato reso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazione, da parte della VI Commissione Finanze della Camera in pari data la 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato ha reso parere favorevole con condizioni sull'[atto del Governo n. 106](#). Tale atto contiene lo schema di decreto legislativo volto a **ridefinire l'imposizione sui tabacchi, sui prodotti succedanei** dei prodotti da fumo e sui **fiammiferi**, contenute essenzialmente nel [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#) (testo unico delle accise). A seguito dell'esame dello [schema 106-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 20 novembre 2014 ha espresso parere favorevole, in data 25 novembre 2014 anche l'omologa Commissione della Camera ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014 è

stato pubblicato il [D.Lgs. n. 188 del 2014](#), in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi.

L'11 luglio 2014 il Governo ha trasmesso lo schema di decreto legislativo riguardante la **revisione delle Commissioni censuarie** ([Atto del Governo n. 100](#)). Si segnalano, al riguardo, le [audizioni](#) al Senato, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco. Il 6 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. A seguito dell'esame dello [schema n. 100-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 22 ottobre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2015 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 198 del 2014](#), in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie.

Si segnala che la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 54-89), istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni in forma individuale, un **regime forfetario** di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con l'**aliquota del 15 per cento**. Per accedere al regime agevolato (che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti) sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 per il commercio.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali **differenziazioni in funzione del settore economico** e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive.

Le disposizioni dell'articolo 1, **commi 629-633**, della medesima legge di stabilità incrementano il numero delle ipotesi di **applicazione del meccanismo di inversione contabile** (*reverse charge*) a fini **IVA**, in particolare estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del **settore edile** e del **settore energetico**, al settore della **grande distribuzione**, nonché **alle cessioni di bancali in legno (pallet)**.

Si dispone inoltre che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. **split payment**). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 9, comma 1, lettera e), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

Infine, l'articolo 1, **commi 634-641**, modificano le modalità di gestione del **rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di **migliorarne** la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. **tax compliance**).

In particolare, sono rafforzati **i flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle entrate**; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del **ravvedimento operoso**, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali **semplificazioni** in materia di **dichiarazione IVA**.

Si ricorda al riguardo che **l'articolo 1, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale** prevede – tra i principi di delega – il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Il **29 aprile 2015** il Governo ha presentato in Parlamento **tre schemi di decreto** attuativi della delega:

- lo schema di decreto legislativo recante misure per la **crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (161)**, sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 18 giugno 2015; la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 9 giugno 2015;
- lo schema di decreto legislativo in materia di **trasmissione telematica delle operazioni IVA** e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici **(162)** sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, il 18 giugno 2015; sullo stesso schema, la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, l'11 giugno 2015;
- lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (163)**, su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune condizioni e osservazioni, l'11 giugno 2015; la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015.

Il **27 giugno 2015** il Governo ha presentato in Parlamento ulteriori **cinque schemi di decreto** attuativi della delega:

- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali** ([181](#));
- lo schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale ([182](#));
- lo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio ([183](#));
- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario ([184](#));
- lo schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione ([185](#)).

Si rammenta che il **27 giugno 2015** è **scaduto il termine** per l'attuazione della delega. Restano quindi **inattuate o parzialmente attuate** le seguenti **norme**:

- revisione del **catasto dei fabbricati**, fatta salva la riforma delle Commissioni censuarie (articolo 2);
- revisione della **riscossione degli enti locali** (articolo 10, comma 1, lettera c));
- revisione dell'imposizione sui **redditi di impresa** (articolo 11, comma 1, lettera a)) e definizione di **autonoma organizzazione** ai fini Irap (articolo 11, comma 2);
- razionalizzazione dell'**imposta sul valore aggiunto** e di altre imposte indirette, fatta salva la revisione delle accise sui tabacchi lavorati (articolo 13);
- revisione della disciplina dei **giochi pubblici e rilancio del settore ippico** (articolo 14);
- revisione della **fiscaltà energetica e ambientale** (articolo 15).

Per le modalità di attuazione delle singole disposizioni, si rinvia alla documentazione concernente i decreti legislativi.

La delega fiscale nel Documento di economia e finanza (DEF) 2015

Si segnala, infine, che nel DEF 2015 l'attuazione della delega fiscale rappresenta una delle **venti azioni del Cronoprogramma** del PNR.

Inoltre, il **fisco** rientra tra i cinque settori strategici di intervento dell'**Agenda per la semplificazione 2015-2017**, con l'obiettivo di ridurre i tempi e i costi amministrativi derivanti dagli adempimenti fiscali, a partire dall'attuazione della **dichiarazione precompilata e delle altre misure di semplificazione recentemente approvate**. In tale ambito il Governo punta sulle seguenti azioni principali:

- dichiarazione dei redditi precompilata per dipendenti e pensionati entro aprile 2015;
- dichiarazione dei redditi precompilata con l'indicazione delle spese sanitarie: le spese mediche effettuate presso le farmacie saranno inserite direttamente sulla dichiarazione dei redditi entro aprile 2016;
- presentazione telematica della dichiarazione di successione: dopo una fase sperimentale da avviare entro dicembre 2015, si stima la messa a regime entro dicembre 2017.

Con riguardo alla struttura del sistema tributario, si prefigura – nell'ambito dei programmi di revisione della spesa - la creazione di un sistema di **tracciabilità** telematica delle transazioni commerciali e la razionalizzazione delle **tax expenditure**.

In tale ambito, si preannuncia l'adozione - in attuazione della delega fiscale - di un provvedimento diretto ad **introdurre nel processo di decisione di bilancio la razionalizzazione delle agevolazioni fiscali**. In particolare, il Governo si impegna a predisporre un rapporto annuale sulle detrazioni fiscali da allegare al disegno di legge di bilancio, basato su una relazione programmatica da allegare alla Nota di aggiornamento del DEF. Tale rapporto dovrà identificare le detrazioni non giustificate da esigenze sociali o economiche o che costituiscono una duplicazione al fine di eliminarle o riformarle, salvaguardando tuttavia la tutela dei redditi da lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, e di altre priorità.

Per quanto riguarda la **riforma del catasto**, attraverso l'allineamento dei valori catastali ai valori economici reali il Governo intende correggere i problemi di equità orizzontale e verticale che il sistema attuale ha generato in materia di imposizione di immobili. Il sistema si baserà su due sole classificazioni di fabbricati, "ordinari" e "speciali". A ogni unità immobiliare sarà attribuita una rendita e un relativo valore patrimoniale.

In linea con le azioni dell'Agenda digitale, sarà incentivata la progressiva adozione, a partire dal 1° gennaio 2017, della **fatturazione elettronica** e dei metodi di tracciabilità dei pagamenti nei rapporti tra privati. Grazie ai nuovi flussi elettronici incrociabili con le informazioni disponibili presso l'Anagrafe tributaria, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria potrà evolvere verso un modello cooperativo funzionale a fornire un supporto attivo al contribuente anche nella fase pre-dichiarativa, per favorire una spontanea emersione di basi imponibili.

Il Governo si impegna quindi a promuovere un fisco che incentivi l'**attrazione di investimenti esteri**, attraverso - tra l'altro - la riduzione degli adempimenti delle imprese e dei costi amministrativi, consentendo alle imprese di minori dimensioni di determinare il reddito e il valore della produzione netta secondo il criterio di cassa (e non più di competenza), nonché allineando l'aliquota per le società di persone a quella delle società di capitali, con l'intento di rendere neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica.

Per quanto riguarda gli obiettivi di **modernizzazione dell'amministrazione fiscale e tax compliance**, il Documento di economia e finanza richiama l'accordo sottoscritto con gli USA sul *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA, ora legge 18 giugno 2015, n. 95), in materia di scambio automatico d'informazioni su basi di reciprocità e l'implementazione del nuovo standard globale, il CRS (*Common Reporting Standard*), introdotto nella legislazione comunitaria con la direttiva 2014/107/UE durante il semestre di presidenza italiana.

Nell'ottica di un rafforzamento delle misure di contrasto all'evasione e di un miglioramento della tax compliance, il Governo intende:

- I. focalizzare l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- II. adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Tra gli strumenti proposti per raggiungere i predetti obiettivi, si citano:

- I. la sinergia operativa tra le diverse componenti dell'amministrazione fiscale;
- II. l'utilizzo sinergico delle banche dati;
- III. la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi;
- IV. una maggiore educazione fiscale.

Il contrasto all'evasione verrà perseguito da un lato rafforzando gli strumenti di controllo, dall'altro ponendo le premesse per il miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra Amministrazione Fiscale e contribuente.

Schede di lettura

TITOLO I:
Revisione della disciplina degli interpelli
(Articoli da 1 a 8)

L'articolo 6, comma 6, della legge n. 23 del 2014 delega il Governo a introdurre disposizioni per la **revisione generale della disciplina degli interpelli**, secondo i seguenti criteri direttivi:

- garantire una maggiore **omogeneità**, anche ai fini della tutela giurisdizionale;
- assicurare una maggiore **tempestività** nella redazione dei pareri;
- procedere all'**eliminazione delle forme di interpello obbligatorio** nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.

Tale misura si colloca nell'ambito delle norme volte a semplificare i rapporti tra fisco e contribuente, favorire l'adesione spontanea all'obbligazione tributaria e costruire un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di **comunicazione e cooperazione rafforzata** (articolo 6 della legge delega).

Si segnala in primo luogo che **nuove tipologie di interpello** sono state recentemente introdotte da alcuni schemi legislativi di attuazione della delega fiscale:

- l'**articolo 2** dello schema di decreto legislativo recante misure per la **crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (161)**, sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, il 18 giugno 2015 la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, il 9 giugno 2015; introduce nell'ordinamento una **nuova tipologia di interpello preventivo** indirizzato alle **società che effettuano nuovi investimenti**, con un termine per la risposta di **120 giorni**;
- lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (163)**, su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, l'11 giugno 2015 e la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015; al titolo III contiene la disciplina del **regime dell'adempimento collaborativo**, istituito con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. In tale ambito, l'**articolo 6** prevede la possibilità di accedere ad una **procedura abbreviata di interpello preventivo**, con un termine per la risposta di **45 giorni**.

Lo schema di decreto in esame introduce quindi, all'**articolo 1**, una **disciplina complessiva dell'interpello** - a tal fine modificando l'articolo 11 dello Statuto del contribuente (*vedi box*) - che contempla **cinque diverse tipologie** di interpello:

- **ordinario** (comma 1, lettera a)), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni;
- **qualificatorio** (comma 1, lettera b)), in relazione alla corretta qualificazione di fattispecie, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti, introdotte – rispettivamente – dagli articoli 1 e 2 del citato decreto legislativo sull'internazionalizzazione in corso di approvazione. Al riguardo, la Relazione illustrativa dello schema in esame chiarisce che, a differenza dell'interpello interpretativo, oggetto dell'istanza qualificatoria non è la norma e la sua applicazione, ma la **qualificazione della fattispecie**;
- **probatorio** (comma 1, lettera c)), concernente 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;
- **antiabuso** (comma 1, lettera d)), sull'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie;
- **disapplicativo** (comma 2), 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, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Tale ultima tipologia è di carattere **obbligatorio**, ferma restando la possibilità per il contribuente, qualora non sia stata resa risposta favorevole, di fornire la richiesta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'interpello

Si rammenta che per interpello si intende **l'istanza che il contribuente rivolge all'Agenzia delle Entrate** prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione di una norma obiettivamente incerta, relativa a tributi erariali, da applicare a casi concreti e personali.

Esistono **quattro tipologie di interpello**, con elementi comuni (relativi all'istanza) e modalità di presentazione diversa secondo la finalità perseguita.

L'interpello ordinario consente a ogni contribuente di chiedere un parere riguardo un caso concreto e personale al quale applicare una norma tributaria di incerta interpretazione. Esso è previsto dall'**articolo 11 della legge n. 212 del 2000** (Statuto del contribuente), in base al quale le istanze di interpello ordinario sono finalizzate ad ottenere il parere dell'Agenzia delle entrate in merito all'interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto ad un caso concreto e personale, prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale. La risposta deve essere notificata o comunicata al contribuente, anche telematicamente, entro 120 giorni dalla corretta presentazione e sottoscrizione dell'istanza. Se l'Agenzia non si pronuncia, si forma il

silenzio assenso sulla soluzione interpretativa indicata dal contribuente. Il parere espresso dall'Agenzia **non vincola il contribuente**, che può decidere di non uniformarsi. Gli uffici dell'Agenzia, invece, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'istanza. Se, invece, quanto emerge in sede di controllo non coincide con la descrizione dei fatti contenuta nell'istanza, la risposta all'interpello non produce effetti vincolanti per l'Agenzia. Nella procedura di interpello ordinario rientrano anche le istanze finalizzate a ottenere un parere favorevole sulla continuazione del consolidato nazionale a seguito di talune operazioni straordinarie che, in genere, determinano l'interruzione della tassazione di gruppo (articolo 124, comma 5, del Tuir); le istanze dirette a ottenere un parere favorevole sull'accesso al consolidato mondiale (articolo 132 del Tuir); le istanze di cui all'articolo 113 del Tuir, mirate ad ottenere la disapplicazione del regime di cui all'articolo 87 del Tuir, con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi realizzati per il recupero dei crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria (articolo 4, comma 3, decreto del Ministro del Tesoro n. 242632/1993); le istanze di cui all'articolo 1, comma 55, della legge n. 244/2007, finalizzate a dimostrare, da parte delle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'articolo 1, comma 54, della legge n. 244/2007, necessari per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta previsti *ex lege*.

L'interpello sulle società estere controllate - *Controlled foreign companies* (Cfc) - consente al soggetto residente di dimostrare preventivamente la sussistenza dei presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera (**articolo 167 TUIR**). Attraverso l'istanza di interpello Cfc, il soggetto residente dimostra preventivamente, fornendo le informazioni necessarie e allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera. La presentazione dell'istanza di interpello Cfc è prevista anche in relazione ad altre ipotesi, comunque collegate a rapporti tra contribuenti nazionali e società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (articolo 168-*bis* del Tuir): interpello in materia di utili da partecipazione (articolo 47, comma 4, del Tuir); interpello sulle plusvalenze da partecipazioni (articolo 68, comma 4, del Tuir); interpello concernente la *participation exemption* (articolo 87 del Tuir); interpello in materia di dividendi (articolo 89 del Tuir).

L'interpello antielusivo consente di acquisire un parere favorevole su diverse operazioni e sulla classificazione di spese alle quali si riferiscono le disposizioni antielusive (ai sensi dell'**articolo 21 della legge n 413/1991**). Riguarda, pertanto, casi e situazioni in cui possono trovare applicazione le disposizioni antielusive contenute negli articoli 37, comma 3, e 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, e quando si tratta di classificare determinate spese tra quelle di pubblicità/propaganda o di rappresentanza. Trascorsi 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, il contribuente a cui non è stata fornita risposta può diffidare l'Agenzia; decorsi ulteriori 60 giorni dalla presentazione della diffida, si forma il silenzio assenso in relazione alla soluzione prospettata dal contribuente. Questa procedura di interpello si applica anche ai casi inerenti la deducibilità dei costi derivanti da operazioni tra soggetti residenti e soggetti domiciliati in territori con regimi fiscali privilegiati. Infatti, le disposizioni dettate dai commi 10 e 12-*bis* dell'articolo 110 del Tuir possono essere disapplicate nel caso in cui l'impresa residente provi che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva o, in alternativa, che le

operazioni effettuate rispondano a un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. Tali prove possono essere fornite dal contribuente in sede di controllo o in via preventiva, inoltrando all'Agenzia delle Entrate l'istanza di interpello antielusivo.

L'interpello disapplicativo consente di dimostrare che, per determinate operazioni, non sussistono gli elementi di elusività contrastati da specifiche norme dell'ordinamento tributario, delle quali si chiede pertanto la disapplicazione. L'istanza è presentata allo scopo di disapplicare una norma antielusiva che, in linea di principio, trova applicazione in riferimento alla fattispecie prospettata, limitando deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, ecc. A tal fine, il contribuente deve provare che nella situazione concreta non possono realizzarsi gli effetti elusivi che la norma intende evitare (**articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973**). L'istanza va presentata **preventivamente**, ossia prima della dichiarazione dei redditi che accoglie gli effetti del comportamento oggetto dell'interpello.

A differenza dell'istituto dell'interpello finalizzato alla soluzione di casi concreti e personali, la **consulenza giuridica** si occupa dell'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, prospettate anche nel corso di attività di controllo o in sede di esame di istanze di rimborso o di autotutela.

La risposta dell'amministrazione

L'amministrazione risponde alle istanze sull'interpello **ordinario e qualificatorio** (lettere *a*) e *b*) entro **novanta giorni** e a quelle sull'interpello **probatorio, antiabuso e disapplicativo** (lettere *c*) e *d*) e comma 2) nel termine di **centoventi giorni** (articolo 1, comma 3).

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.

Condizioni di incertezza

Il comma 4 è volto a chiarire la definizione delle **condizioni di obiettiva incertezza**, peraltro già presente nell'ordinamento; in particolare, tale condizione **non** ricorre quando **l'amministrazione ha fornito la soluzione** per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati - principalmente circolari o risoluzioni - come previsto dall'articolo 5, comma 2, dello Statuto del contribuente.

Al riguardo si segnala che l'**articolo 10 dello Statuto del contribuente** prevede, al comma 3, la non irrogazione delle sanzioni quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso **non** determina **obiettiva condizione di incertezza** la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.

Si ricorda che, in relazione alle procedure di interpello, già il **decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209**, emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 5, dello Statuto del contribuente, prevede una definizione pressoché identica a quella contenuta nel comma 4 in commento. La norma dispone, inoltre, che l'amministrazione finanziaria deve comunque **comunicare al contribuente**, l'eventuale inammissibilità dell'istanza **con indicazione della circolare, risoluzione, istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta**.

Inoltre, l'**articolo 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997** in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie contiene, al comma 2, una specifica causa di non punibilità della violazione quando essa è determinata da **obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Effetti

La presentazione delle istanze **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 (comma 5).

Pubblicazione

Ai sensi del comma 6, l'amministrazione provvede alla pubblicazione delle risposte rese mediante la forma di **circolare** o di **risoluzione** nei seguenti casi:

- un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro;
- il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali;
- siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici;
- ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

Legittimazione e presupposti

L'**articolo 2** stabilisce che possono presentare istanza di interpello i **contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta** (comma 1). L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari (comma 2).

Contenuto delle istanze

Ai sensi dell'**articolo 3**, l'**istanza** deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve **contenere i seguenti elementi**:

- 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 illustrate;
- 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;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale.

Inoltre, all'istanza è allegata **copia della documentazione** non in possesso dell'amministrazione precedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta, ivi inclusi eventuali pareri concernenti accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'amministrazione precedente (**comma 2**).

Regolarizzazione

Ai sensi dell'articolo 3, **comma 3**, l'amministrazione, nei casi in cui le istanze siano **carenti di alcuni requisiti**, invita il contribuente alla loro **regolarizzazione entro il termine di 30 giorni**. Si tratta in particolare, dei seguenti requisiti:

- l'indicazione del tipo di istanza, escluse quelle riguardanti gli interpelli ordinario e qualificatorio;
- le disposizioni oggetto dell'istanza;
- l'esposizione della soluzione proposta;
- l'indicazione del domicilio e dei recapiti;
- la sottoscrizione dell'istanza.

In tal caso, i termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.

Istruttoria dell'interpello

L'**articolo 4** consente all'amministrazione di chiedere - una sola volta - l'**integrazione della documentazione** presentata, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati.

In tal caso il parere è reso entro sessanta giorni dal ricevimento della documentazione integrativa per gli interpelli ordinario e qualificatorio e entro novanta giorni per gli interpelli probatorio, antiabuso e disapplicativo (comma 1).

Ai sensi del comma 2, la **mancata presentazione** della documentazione richiesta **entro il termine di un anno** comporta **rinuncia** all'istanza; resta ferma la possibilità di presentare una nuova istanza.

Inammissibilità delle istanze

L'**articolo 5** reca le seguenti **cause di inammissibilità**:

- mancanza dei dati identificativi ovvero della descrizione della fattispecie;
- mancanza della presentazione preventiva;
- mancanza delle obiettive condizioni di incertezza;
- questione sulla quale il contribuente ha già ricevuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente;
- materie oggetto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale o riguardanti l'interpello preventivo indirizzato alle società che effettuano nuovi investimenti - introdotti dal citato schema di decreto legislativo in materia di internazionalizzazione – ovvero riguardanti la procedura abbreviata di interpello preventivo, introdotta dallo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto;
- 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;
- mancata regolarizzazione dell'istanza nei termini previsti.

Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso

L'**articolo 6** stabilisce che **le risposte** alle istanze di interpello **non sono impugnabili**, salvo le risposte relative ad interpello disapplicativo, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo (comma 1).

In caso di **interpello disapplicativo**, qualora la risposta sia resa senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'atto di accertamento 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 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 (comma 2).

Ai sensi del comma 3, l'amministrazione può prendere in considerazione anche la documentazione non trasmessa nel corso dell'istruttoria delle istanze di

interpello, così derogando a quanto prescritto dall'articolo 32, comma 4 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento e dall'articolo 52, comma 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA.

Revisione di specifiche tipologie di interpello

L'articolo 7 reca la revisione di alcune **specifiche fattispecie di interpello** contenute in diversi provvedimenti:

- partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari;
- permanenza nel regime del consolidato nazionale;
- accesso al regime del consolidato mondiale;
- applicazione del regime delle imprese estere controllate;
- deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con imprese black list;
- interposizione fittizia;
- classificazione di spese di pubblicità, propaganda o di rappresentanza;
- disapplicazione di disposizioni che limitano il riporto delle perdite (operazioni straordinarie e dividend washing);
- società di comodo;
- aiuto alla crescita economica (Ace).

Viene conseguentemente **abrogata** la disciplina dell'**interpello antielusivo** di cui alla legge n. 413 del 1991.

Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari

In particolare, il **comma 1** modifica l'**articolo 113 del Testo Unico delle imposte sui redditi - Tuir** (D.P.R. n. 917 del 1986, testo unico delle imposte sui redditi) riguardante le **partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari**.

Ai sensi del nuovo comma 1 dell'articolo 113, gli enti creditizi possono quindi **optare per la non applicazione del regime di esenzione delle plusvalenze** (*participation exemption*) previsto dall'articolo 87 Tuir (in luogo della necessità di proporre un interpello preventivo come previsto dalla norma vigente) relativamente 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. E' fatto salvo il rispetto delle disposizioni in materia di vigilanza bancaria.

L'opzione può essere esercitata quando sussistono le seguenti **condizioni** (già previste nella formulazione precedente della norma):

- 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 (**comma 2, lettera a**), del nuovo articolo 113);

- nel caso di **conversione di crediti**, la presunta **temporaneità** della situazione di difficoltà finanziaria del debitore, **ragionevoli prospettive di riequilibrio** economico e finanziario nel medio periodo ed una conversione **economicamente conveniente** 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 (**comma 2, lettera b**)).

I **commi 3 e 4** riproducono norme già vigenti in relazione agli effetti dell'opzione (rinuncia alla tassazione del consolidato e al regime di trasparenza fiscale ed equiparazione delle partecipazioni ai crediti estinti o convertiti).

Il contribuente che desideri acquisire preventivamente il parere dell'Agenzia sulla sussistenza delle menzionate condizioni può, tuttavia, presentare istanza di **interpello probatorio** (nuovo **comma 5** dell'articolo 113).

L'ente creditizio che non intende applicare il regime di cui all'articolo 87 ma non ha presentato l'istanza di interpello, ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve **segnalare nella dichiarazione del redditi gli elementi conoscitivi essenziali** da individuare con **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate (nuovo **comma 6** dell'articolo 113).

Permanenza nel regime del consolidato nazionale

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 ai fini dell'accesso al regime.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 117 Tuir, la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata possono congiuntamente esercitare **l'opzione per la tassazione di gruppo** a specifiche **condizioni di legge** (secondo la disciplina vigente, essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione; esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata. L'opzione ha durata per tre esercizi sociali ed è irrevocabile. Si rammenta che il già menzionato A.G. n. 161, in materia di internazionalizzazione delle imprese, estende ulteriormente l'ambito applicativo del consolidamento di basi imponibili).

Ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può comunque proporre **interpello probatorio** all'amministrazione finanziaria (comma 2, lettera a)).

Il nuovo comma 5-bis dell'articolo 124 (introdotto dal comma 2, lettera b)) richiede alla società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l'istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva, la **segnalazione di detta circostanza nella dichiarazione dei redditi**.

La relazione illustrativa chiarisce che la modifica dell'articolo 124, comma 5, incide anche sull'interpretazione dell'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, ferma restando la possibilità, per il contribuente di interpellare l'amministrazione finanziaria.

Accesso al regime del consolidato mondiale

Il **comma 3** dell'articolo 7 dello schema 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 e seguenti del Tuir.

In primo luogo, viene **abrogata la lettera d-bis) del comma 2**, che prevedeva l'obbligo di comunicare l'esercizio dell'opzione all'Agenzia delle entrate entro il mese successivo a quello di scadenza del termine previsto per la comunicazione della risposta all'interpello.

Il comma 3 è modificato nel senso di prevedere che al ricorrere delle condizioni previste dagli articoli 130 e seguenti, la società controllante accede al regime in commento. Al contribuente viene comunque riconosciuta la facoltà di proporre **interpello probatorio** al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione.

Anche per il consolidato mondiale, l'avvenuto esercizio dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Applicazione del regime delle imprese estere controllate

Il **comma 4** apporta una modifica di mero coordinamento all'articolo 8, comma 1, lettera b), dello schema di decreto in materia di internazionalizzazione delle imprese, il quale inserisce nell'articolo 167 del Tuir – sulla disciplina delle imprese estere controllate - un rinvio all'**interpello antielusivo** 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 come **interpello probatorio** ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto.

Deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con imprese black list

Il **comma 5** aggiunge un periodo al comma 11 dell'**articolo 110 del Tuir** in materia di **deducibilità dei componenti negativi** derivanti da operazioni intercorse tra l'istante e le imprese residenti o localizzate in Stati o territori **black list**. Attualmente, le limitazioni alla deduzione dei componenti negativi non si applicano qualora il contribuente fornisca la prova della sussistenza delle **condizioni esimenti** previste dalla legge mediante presentazione del cd. interpello antielusivo (articolo 21, legge n. 413 del 1991).

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.

La modifica introdotta chiarisce che la prova richiesta può essere fornita anche mediante **interpello probatorio**.

Il **comma 6 abroga** l'articolo 11, comma 13 e l'articolo 21 della citata legge n. 413 del 1991, contenenti la speciale disciplina dell'**interpello antielusivo**, da ritenersi assorbita nella generale revisione della disciplina degli interpelli operata dall'articolo 1 del decreto in esame.

Interposizione fittizia e classificazione di spese di pubblicità, propaganda o di rappresentanza

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. n. 600 del 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 "**antiabus**" 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 D.P.R. n. 600 del 1973.

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 8** inserisce un rinvio a tale interpello nell'articolo 108 del TUIR.

Disapplicazione di disposizioni che limitano il riporto delle perdite

I successivi **commi 9, 10 e 11**, introducono l'interpello disapplicativo – rispettivamente – per le seguenti fattispecie:

- disapplicazione delle disposizioni di cui agli articoli 84 e 172 Tuir che limitano il riporto delle perdite in conseguenza dell'effettuazione di **operazioni straordinarie** e fusioni;
- disapplicazione delle disposizioni di cui all'articolo 109 Tuir in materia di **dividend washing**.

Con l'espressione *dividend washing* si intende un'operazione consistente nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva cessione dei titoli dopo l'incasso degli utili. Si tratta in sostanza di un arbitraggio fiscale da parte di contribuenti che, volendo minimizzare il carico impositivo, potrebbero incassare i dividendi esclusi da imposizione e poi realizzare plusvalenze esenti e minusvalenze fiscalmente deducibili.

Società di comodo

Il **comma 12** interviene sulla disciplina delle **società di comodo** inserendo un rinvio espresso all'interpello probatorio (articolo 11, comma 1, lettera c) 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 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.

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 per l'accesso al regime ordinario di tassazione 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** (nuovo comma 4-quater dell'articolo 30).

Aiuto alla crescita economica (Ace)

Il **comma 13** interviene sul regime di **aiuto alla crescita economica (Ace)** di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, consentendo al

contribuente di presentare un **interpello probatorio** al fine di dimostrare che le operazioni effettuate non comportano duplicazioni del beneficio concesso.

Le operazioni richiamate sono quelle che comportano le limitazioni all'operatività del regime previste dalle disposizioni antielusive contenute nel D.M. 14 marzo 2012, emanato in attuazione del comma 8 del citato articolo 1.

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 indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi** gli elementi conoscitivi da individuarsi con **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Gli interventi di cui ai commi 14, 15 e 16, infine, sono volti a coordinare la nuova disciplina dell'interpello con le previsioni dei citati schemi di decreto legislativi sulla certezza del diritto e sull'internazionalizzazione.

In particolare, il **comma 14** armonizza la formulazione dell'**articolo 1, comma 3, dello schema sulla certezza del diritto**, che prevede la disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, con la disciplina dell'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 del contribuente**, introdotto dal medesimo schema, 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 (**interpello antiabuso**).

Il **comma 16**, infine, integra l'articolo 14, comma 11, dello schema sull'internazionalizzazione, che ha introdotto l'articolo 168-ter Tuir (*Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti*), 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 dell'articolo 11, comma 1, lettera *b*) del medesimo Statuto (**interpello qualificatorio**).

L'articolo 8 reca norme di carattere procedurale.

Il comma 1 demanda a provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali 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.

Per ciò che concerne gli **enti territoriali**, ai **commi 2 e 3**, si prevede che:

- le **regioni a statuto ordinario** regolano la materia in attuazione delle disposizioni contenute nello schema in esame;
- le **regioni a statuto speciale** e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore dello schema, ad adeguare i rispettivi ordinamenti;
- 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 illustrati.

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.

Articolo 9 **(Revisione del contenzioso tributario)**

L'**articolo 9** reca numerose modifiche alla disciplina del **contenzioso tributario**, a tal fine novellando il **decreto legislativo n. 546 del 1992**, che reca norme sul **processo tributario**.

La norma in commento dà attuazione all'articolo 10 della legge di delega fiscale, il quale reca, in primo luogo, la delega per il **rafforzamento della tutela giurisdizionale** del contribuente, da perseguire sia mediante la razionalizzazione dell'istituto della **conciliazione nel processo tributario**, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso, sia tramite **l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria**.

Ai sensi del **comma 1, lettera b) dell'articolo 10**, l'incremento della funzionalità della **giurisdizione tributaria**, deve essere raggiunto, in particolare, attraverso interventi riguardanti:

- la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
- l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
- la **revisione delle soglie** per le quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
- il massimo ampliamento dell'utilizzazione della **posta elettronica certificata** per le comunicazioni e notificazioni;
- l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
- i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
- la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
- il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
- l'uniformazione e generalizzazione degli **strumenti di tutela cautelare** nel processo tributario;
- la previsione dell'**immediata esecutorietà**, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;

- l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del **principio della soccombenza** ai fini del carico delle **spese del giudizio**, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
- il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie.

In ottemperanza alla suddetta delega, **l'articolo 9** apporta numerose innovazioni all'attuale assetto del processo in materia tributaria.

In estrema sintesi, le norme:

- intendono sottolineare il ruolo di **parte processuale** delle **nuove articolazioni dell'Amministrazione finanziaria**, ivi compresi gli agenti della riscossione ed i concessionari della riscossione per conto degli enti territoriali,
- in materia di **assistenza tecnica nel processo, elevano** il valore della lite che consente alle parti di stare in giudizio senza assistenza tecnica, **complessivamente riformando e razionalizzando** la disciplina dei **soggetti abilitati a tale attività**;
- rafforzano il **principio** in base al quale **le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza**, in particolare riducendo la discrezionalità del giudice nel disporre la compensazione delle spese;
- modificano la disciplina di comunicazioni e notifiche, orientandola verso il **rafforzamento degli strumenti telematici ed elettronici**;
- estendono **a tutti gli enti impositori l'istituto del reclamo**, razionalizzandone la struttura e incoraggiandone l'utilizzo mediante la previsione di sconti sulle sanzioni irrogate;
- dettano una **disciplina delle diverse tipologie di conciliazione giudiziale**, rafforzando tale istituto ed estendendolo anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale; in tal modo la conciliazione è resa esperibile per tutta la durata del giudizio di merito, anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili;
- stabiliscono che anche la **sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva**, salvo provvedimento di sospensione;
- apportano ulteriori modifiche con l'intento di velocizzare il giudizio tributario e ottenere effetti deflativi del contenzioso, quali il **ricorso per saltum** alla Cassazione;
- **dispongono l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente**, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, ove superi l'importo di 10.000 euro;
- rafforzano il cd. rimedio **dell'ottemperanza, esperibile** anche nei confronti degli **agenti della riscossione** e dei concessionari della riscossione.

Oggetto della giurisdizione tributaria

L'articolo 9, comma 1, lettera a) modifica in più punti l'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che definisce l'oggetto della giurisdizione tributaria, al fine di adeguarne il disposto ad alcune pronunce della Corte Costituzionale.

Con le **modifiche al comma 1** si intende adeguare il testo vigente alla sentenza n. 130 del 2008, che l'ha dichiarato illegittimo per la parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguissero alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria. Viene **dunque espunto dall'articolo il riferimento alle sanzioni amministrative "comunque irrogate da uffici finanziari"**.

Nella richiamata sentenza si era ritenuto indubbio che tale disposizione finiva per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo, costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni inerissero. Essa, dunque, si poneva in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale.

Con una **seconda modifica** (al comma 2 del richiamato articolo 2) si chiarisce che **non sono di competenza del giudice tributario** le controversie relative **all'obbligo di corresponsione del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche - COSAP** e del **canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue**, come sancito dalle sentenze della Corte Costituzionale n. 64/2008 e 39/2010, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2 per la predetta parte.

Le predette sentenze hanno chiarito la natura non tributaria delle predette prestazioni; da ciò discende l'illegittimità costituzionale della norma menzionata, in quanto attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie e, pertanto, si risolve nella creazione di un giudice speciale vietato dal secondo comma dell'art. 102 Cost.

L'articolo 9, comma 1, lettera b) modifica l'articolo 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992 al fine di aggiornarvi i relativi riferimenti all'attuale articolazione degli agenti della riscossione e dell'amministrazione finanziaria.

Qualifica di parte processuale

L'articolo 9, comma 1, lettera c) sostituisce integralmente l'articolo 10 del richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992, al fine di chiarire a quali soggetti spetta la qualifica di **parte nel processo tributario**.

Le modifiche aggiornano le diciture contenute nell'attuale articolo 10 alle modifiche intervenute all'articolazione amministrativa degli uffici dell'amministrazione finanziaria. In particolare si chiarisce che sono parti del

processo tributario il **contribuente**, le **Agenzie fiscali** e gli **altri enti impositori** (tra cui gli enti territoriali, le camere di Commercio, ecc.) e l'**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** (nel caso di silenzio-rifiuto ad una richiesta di rimborso). Si chiarisce che rientrano tra le parti processuali anche i soggetti privati, concessionari della riscossione, di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, i quali svolgono le attività di liquidazione e di accertamento, di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni che non si avvalgono di Equitalia per le medesime attività.

Inoltre, viene confermata la disposizione secondo cui, qualora l'ufficio dell'Agenzia delle entrate al quale spettano *ex lege* le attribuzioni sul rapporto controverso abbia una competenza diffusa su tutto o parte del territorio nazionale, spetta ad esso stare in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie. 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**.

Capacità di stare in giudizio

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera d)** dello schema in esame sono apportate modifiche alle norme in materia di **capacità di stare in giudizio**, contenute **nell'articolo 11 del richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992**.

Con le modifiche al **comma 2** le disposizioni sono aggiornate alle nuove articolazioni funzionali dell'amministrazione finanziaria, chiarendo inoltre che la capacità di stare in giudizio spetta, oltre che all'ufficio delle due Agenzie fiscali (entrate e dogane e monopoli), **anche all'agente della riscossione** nei cui confronti è proposto il ricorso, il quale sta in giudizio direttamente ovvero mediante la struttura territoriale sovraordinata.

Inoltre, per le controversie in materia di **contributo unificato** per le spese di giustizia, si chiarisce che stanno altresì in giudizio **direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari** per tutti i gradi del contenzioso.

Viene dunque **soppresso il comma 3-bis del richiamato articolo 11**, che limitava la legittimazione processuale e la difesa diretta di cancellerie e segreterie degli uffici giudiziari al giudizio di primo grado.

Il **contributo unificato di iscrizione a ruolo**, di cui all'articolo 9 del D.P.R. n. 115 del 2002 TU spese di giustizia), è previsto per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, nel processo amministrativo e nel processo tributario. Esso ha **natura tributaria**, per cui le relative controversie sono affidate al giudice tributario.

Assistenza tecnica nel processo tributario

Con l'articolo 9, comma 1, lettera e) dello schema in esame sono apportate modifiche alle norme in materia di **assistenza tecnica nel processo tributario**, contenute nell'articolo 12 del richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992, che viene integralmente **sostituito**.

Il novellato **comma 1** ribadisce il principio generale secondo cui le **parti private** devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato (chiarendo che sono sottratti a questa regola gli enti impositori, gli agenti della riscossione ed i concessionari della riscossione di cui al già citato articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446).

Il **nuovo comma 2** rielabora il contenuto del vigente comma 5 dell'articolo 12, elevando da 2.582 a **3.000 euro** il valore della lite che consente alle **parti di stare in giudizio senza assistenza tecnica**. Viene mantenuto l'attuale criterio per definire il valore della lite, che corrisponde all'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.

Viene **espunta** la disposizione che consentiva al presidente della commissione o della sezione o al collegio di ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica.

I **novellati commi 3, 5 e 6** individuano i **soggetti abilitati all'assistenza tecnica** dinanzi alle commissioni tributarie, in particolare operando una differenziazione tra:

- **soggetti** che possono assistere i contribuenti nella **generalità delle controversie** (lettere da *a*) a *d*) del nuovo comma 3); si tratta rispettivamente di avvocati, dottori commercialisti ed esperti contabili, consulenti del lavoro, ovvero impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria debitamente autorizzati dal MEF (vale a dire, i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come novellati dalle norme in commento, per cui *cf.* la scheda di lettura del successivo articolo 10, comma 1);
- **soggetti** 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). Si tratta dei soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di **periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio** 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; **ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici e periti agrari** (comma 5) per le controversie afferenti alla **materia catastale** (dettagliatamente

enumerare dall'articolo 2, comma 2, primo periodo del D.Lgs. 546 del 1992); **spedizionieri doganali** iscritti nell'apposito albo, per le controversie relative ai **tributi doganali** (comma 6);

- **soggetti** che possono assistere esclusivamente **alcune categorie di contribuenti** (lettere *f*) e *g*) e *h*) del comma 3). Si tratta di: 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; dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL) e dipendenti delle imprese, o delle loro controllate, **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; **dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF)** 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.

Rispetto alle norme vigenti, la principale novità è costituita dalla capacità di fornire assistenza tecnica in giudizio attribuita anche ai dipendenti dei CAF e delle relative società di servizi. 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). I dipendenti dei CAF, per esercitare la difesa tecnica, devono essere in possesso congiuntamente dei seguenti requisiti di professionalità: diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale.

Non sembrerebbe confermata la possibilità dei ragionieri e dei periti commerciali di fornire assistenza tecnica, a meno che non siano in possesso di titoli o requisiti previsti dalle nuove norme.

Il **novellato comma 4 affida** la tenuta **dell'elenco dei soggetti** abilitati all'assistenza tecnica (di cui al comma 3, lettere *d*), *e*), *f*), *g*) ed *h*)) al 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.

Si tratta dell'elenco che individua i funzionari dell'amministrazione, gli ufficiali della GDF, i periti/esperti delle camere di commercio, i funzionari delle associazioni di categoria i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL) e i dipendenti delle imprese.

Si affida a un **decreto** del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero della Giustizia, il compito di disciplinare 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.

Il nuovo *codice deontologico forense* è stato approvato dal C.N. F. nella seduta del 31 gennaio 2014 e pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 241 del 16 ottobre 2014.

Il novellato **comma 7** ribadisce il vigente articolo 12, comma 3 in merito alle modalità di conferimento dell'incarico (atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero 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).

Si chiarisce (**comma 8**, che ribadisce quanto già previsto al vigente comma 4 dell'articolo 12, riformulando la norma sulla base dell'attuale articolazione territoriale dell'amministrazione finanziaria) che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.

Si ribadisce la regola secondo cui (**comma 9**, che riprende il vigente comma 6) i soggetti abilitati a prestare assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività previste *ex lege*.

Il **comma 10** dispone l'applicazione dell'articolo 182 del codice di procedura civile in materia di **accertamento del difetto di rappresentanza o autorizzazione**, secondo cui il giudice verifica d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, quando occorre, le invita a completare o a mettere in regola gli atti e i documenti che riconosce difettosi.

L'art. 182, secondo comma. c.p.c., stabilisce che il giudice- rilevato un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore - assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione.

Per il processo tributario si chiarisce, con le norme in esame che i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio.

Al riguardo, la Relazione illustrativa chiarisce che 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).

Spese di giudizio

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera f)** viene modificato l'articolo 15 del richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **spese di giudizio**.

Con le modifiche **all'articolo 15** si intende rafforzare il **principio** in base al quale **le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza**, in ottemperanza all'articolo 10, comma 1, lettera *b*), n. 10 della legge di delega, che prevede l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.

In particolare, con **le modifiche al comma 1** si mantiene la previsione per la quale è la **parte soccombente** quella **condannata a rimborsare le spese del giudizio** liquidate con la sentenza.

Dalla suddetta norma viene espunta la norma che consente alla commissione tributaria di dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, secondo le norme del codice di procedura civile; tale possibilità, recata nel **novellato comma 2 dell'articolo 15**, è **condizionata** alle seguenti ipotesi alternative:

- **soccombenza reciproca;**
- sussistenza di **gravi ed eccezionali ragioni** che devono essere espressamente motivate dal giudice.

Viene introdotto il **comma 2-bis** all'articolo 15, col quale si prevede che, ove 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, al **risarcimento dei danni liquidati**, anche d'ufficio nella sentenza. La disposizione è mutuata testualmente dall'art. 96, primo comma, c.p.c., in materia di responsabilità aggravata per la cd. lite temeraria.

Il nuovo **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 nuovo **comma 2-quater** 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.

La Relazione illustrativa sul punto chiarisce che tale disposizione mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare.

Con il nuovo **comma 2-quinquies dell'articolo 15** viene confermato il principio (recato dal vigente comma 2) secondo cui i **compensi** spettanti agli **incaricati dell'assistenza tecnica** sono liquidati in base ai parametri previsti per le relative prestazioni **professionali**; per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la disciplina dei compensi per i dottori commercialisti ed esperti contabili (D.M. Giustizia n. 169/2010).

Il **comma 2-sexies dell'articolo 15** (che riproduce il vigente comma 2-bis del medesimo articolo) stabilisce che nella liquidazione delle spese a favore degli enti impositori, degli agenti della riscossione e soggetti concessionari della riscossione (di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997), se assistiti da propri dipendenti, si applica la disciplina relativa ai **compensi degli avvocati** (D.M. Giustizia n. 55/2014) con la **riduzione del 20 per cento**. 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** conferma che le spese di giudizio sono **maggiorate del 50 per cento** nelle controversie proposte avverso atti reclamabili ai sensi dell'articolo 17-bis del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992, ovvero controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate (attuale comma 10 dell'articolo 17-bis, anch'esso modificato dalle norme in esame, vedi *infra*). La maggiorazione è prevista a titolo di **rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo**.

La norma ha la finalità di incentivare la risoluzione stragiudiziale delle controversie 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 parte 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. Anche tale previsione riproduce analogia disposizione del codice di procedura civile (art. 91) in materia di condanna alle spese processuali.

Comunicazioni e notificazioni

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera g)** viene modificato l'**articolo 16** del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **comunicazioni e notifiche**.

Più in dettaglio, con una prima modifica (n. 1) si chiarisce che le modalità di effettuazione delle comunicazioni all'amministrazione finanziaria sono riferite, oltre che a tutti gli **enti impositori**, anche agli agenti della riscossione ed ai concessionari privati (in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze e dell'ente locale).

Con una seconda modifica (n. 2) si abroga il comma 1-*bis* dell'articolo 16, il cui contenuto viene riscritto all'articolo 16-*bis*, introdotto dalla successiva lettera *h*), cui si rinvia.

Anche il comma 4, che riguarda la possibilità per le PP.AA. di avvalersi per le notifiche del **messo comunale** o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, viene modificato al fine di concedere tale possibilità agli enti impositori, agli agenti della riscossione ed ai concessionari degli EE.LL.

L'articolo 9, comma 1, lettera h) introduce l'**articolo 16-bis** nel D.Lgs. n. 546 del 1992 relativo al processo tributario telematico.

La disposizione amplia, in particolare l'uso della posta elettronica certificata (PEC) per le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario, in attuazione del relativo principio di delega (articolo 10, comma 1, lettera *b*), n. 4 della legge n. 23 del 2014).

Il **comma 1** ripropone le disposizioni già previste nel comma 1-*bis* dell'articolo 16 abrogato; le comunicazioni nel processo tributario sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, mentre tra le pubbliche amministrazioni esse possono essere effettuate mediante scambio di documenti informatici nell'ambito del sistema pubblico di connettività (ai sensi dell'articolo 76 del codice dell'amministrazione digitale, D.Lgs. n. 82 del 2005). Il medesimo comma chiarisce che 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 la stessa può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.

Il **comma 2** ripropone quanto previsto dall'articolo 17, comma 3-*bis*, che viene abrogato **con l'articolo 9, comma 1, lettera i)**, dello schema in esame: 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.

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 (D.M. Economia n.163/2013). 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'articolo 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.

Reclamo e mediazione

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera I)** si sostituisce l'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **reclamo e mediazione nel processo tributario**.

Si rammenta che la legge delega (articolo 10, comma 1, lettera a) della legge n. 23 del 2014) prevede che il Governo emani norme sul rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di **deflazione del contenzioso** e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità.

Il reclamo e la mediazione

Nel solco degli interventi volti ad avvicinare la disciplina del processo tributario a quella civile, l'articolo 39, comma 9, del D.L. n. 98 del 2011 ha introdotto l'istituto del reclamo e della mediazione, **procedure da esperire obbligatoriamente prima della presentazione del ricorso**, al fine di fornire uno strumento di risoluzione stragiudiziale delle controversie col fisco aventi un valore inferiore o pari a ventimila euro.

La procedura può essere esperita solo **per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro**, relative a tutti gli **atti impugnabili emessi esclusivamente dall'Agencia delle entrate**.

La presentazione del reclamo costituisce **condizione di procedibilità del ricorso**; dunque **il contribuente che non presenta il reclamo non decade definitivamente dal diritto all'azione**. Qualora si depositi il ricorso prima di novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, l'Agencia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

La **mediazione** può riguardare le controversie relative a: avviso di accertamento; avviso di liquidazione; provvedimento che irroga le sanzioni; ruolo; rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti; diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto emanato dall'Agencia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, c. 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il **reclamo** può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'organo destinatario, se non intende

accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione rileva anche ai fini contributivi: gli effetti dell'esito del procedimento di mediazione sono estesi **anche ai contributi previdenziali e assistenziali**, laddove presentino la medesima base imponibile delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso; per il computo di tale termine **si applicano le disposizioni sui termini processuali**. Deve intendersi, pertanto, che si applica la **sospensione feriale dei termini**, di cui al D.Lgs. n. 742 del 1969.

Il comma 9-*bis* prevede la **sospensione della riscossione e del pagamento delle somme** dovute in base all'atto **oggetto di reclamo** fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (ovvero entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso: articolo 22), fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità dovuta alla mancata presentazione del reclamo (comma 2 modificato).

Con le modifiche al **comma 1**, ferma restando la soglia di ventimila euro per accedere al reclamo, si chiarisce che:

- il **ricorso** stesso **produce gli effetti del reclamo** (eliminando la necessità di presentare due atti);
- esso può contenere una **proposta di mediazione** con **rideterminazione dell'ammontare della pretesa**;
- il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni di cui al già richiamato articolo 12, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (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).

Viene altresì statuito che le **controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili**, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale, enumerate all'articolo 2, comma 2, primo periodo del medesimo D.Lgs. 546/1992. (controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale).

Rispetto alle norme vigenti, l'istituto viene **esteso a tutti gli enti impositori**.

Ratio della norma, secondo la Relazione illustrativa dello schema, è il principio di **economicità dell'azione amministrativa** diretta a produrre **effetti deflattivi del**

contenzioso, anche alla luce dell'abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e del fatto che oltre il 90 per cento dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali hanno un valore non superiore a 20.000 euro. Se 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**. Tale scelta viene ritenuta 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).

Il novellato **comma 2** ribadisce l'improcedibilità del ricorso fino alla scadenza del termine di **novanta giorni dalla data di notifica**, entro il quale deve essere **conclusa la procedura** di reclamo; viene esplicitato che si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

Il nuovo **comma 3** precisa che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2 (novanta giorni dalla notifica del ricorso); ove la Commissione rilevi che la costituzione è avvenuta in data anteriore, l'effetto è di **rinvviare la trattazione della causa** per consentire **l'esame del reclamo**.

Il **comma 4** stabilisce che le **Agenzie fiscali** 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 si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

Ai sensi del **comma 5** l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, **formula d'ufficio una propria proposta**, con 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.

Il successivo **comma 6** chiarisce che, 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.

In tal modo si intende consentire al contribuente, ove 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).

Viene fissato (**comma 7**) uno **sconto** sulle **sanzioni amministrative**, che 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**.

Ai sensi del **comma 8**, la **riscossione e il pagamento delle somme dovute** in base all'atto oggetto di reclamo **sono sospesi** fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla notifica del ricorso che reca il reclamo, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Il **comma 9** estende, **per quanto compatibili**, le norme in esame su reclamo e mediazione anche **agli agenti della riscossione** ed ai concessionari iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Al riguardo la Relazione illustrativa precisa che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, dunque l'istituto può 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. In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

Si ribadisce (**comma 10**) che il reclamo **non si applica** alle controversie riguardanti atti volti al recupero di **aiuti di Stato**.

Sottoscrizione ed elementi del ricorso

La **lettera m) del comma 1** modifica l'**articolo 18** che reca indicazioni sulla sottoscrizione del ricorso e sugli elementi in esso contenuti. Le modifiche al comma 1 intendono apportare alcune correzioni di coordinamento.

Con le **modifiche al comma 3** si prevede che il ricorso contenga tra l'altro anche **l'indicazione della categoria alla quale appartiene il difensore** (anche al fine della liquidazione del compenso), **dell'incarico conferito e l'indirizzo di posta elettronica certificata** del difensore.

Costituzione in giudizio della parte resistente

Con l'articolo 9, comma 1, lettera n) viene modificato l'articolo 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992, relativo alla costituzione in giudizio della parte resistente, al fine di equiparare anche a tal fine gli enti impositori all'agente della riscossione ed ai concessionari privati.

Sospensione del processo

Il comma 1, lettera o) apporta modifiche all'articolo 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che reca le ipotesi di sospensione del processo.

Sono in particolare inseriti **due nuovi commi, 1-bis e 1-ter**, ai sensi dei quali, rispettivamente:

- la **sospensione** del processo è disposta dalla commissione tributaria ogniqualvolta 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 (disposta quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio);
- 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.

Liquidazione delle spese per rinuncia al ricorso

La **lettera p) del comma 1** modifica l'articolo 44 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in tema di **estinzione del processo per rinuncia al ricorso**.

Viene in particolare modificato il **comma 2**, ai sensi del quale il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.

Le norme **eliminano l'esecutività della predetta ordinanza**, in quanto nell'impianto del provvedimento in esame **l'unico strumento utilizzabile è 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 articolo 15, al comma 4, come visto *supra*.

Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

La **lettera q) del comma 1** apporta modifiche all'articolo 46 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che disciplina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. In particolare, con le modifiche al comma 2 si conferma che in tal caso l'estinzione del giudizio è dichiarata con sentenza o con decreto presidenziale, sopprimendo il riferimento ad altre leggi speciali.

Con le modifiche al comma 3 si chiarisce il principio in base al quale, in caso di **cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge**, le spese del giudizio rimangono a carico di chi le ha anticipate.

Come chiarisce al riguardo la Relazione illustrativa, così la norma viene adeguata alla sentenza della Corte Costituzionale n. 74 del 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 3 nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

Sospensione dell'atto impugnato

L'**articolo 9, comma 1, lettera r)** apporta modifiche alle disposizioni in materia di **sospensione dell'atto impugnato, di cui all'articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992**.

Le modifiche al **comma 3** riguardano la **sospensione in caso di eccezionale urgenza** che può essere disposta, ai sensi delle norme vigenti, con lo stesso decreto che dispone l'udienza per la trattazione dell'istanza di sospensione. Con la formulazione proposta si consente di disporre tale sospensione "**con decreto motivato**"; con tale locuzione sembra doversi intendere che il giudice può disporre tale sospensione con un provvedimento diverso da quello che fissa l'udienza di trattazione e, dunque, ancor prima della suddetta decisione concernente la trattazione dell'istanza di sospensione.

Con una modifica al **comma 4**, si chiarisce che il **dispositivo dell'ordinanza di sospensione** deve essere **immediatamente comunicato** alle parti in udienza.

Infine, per quanto riguarda la **garanzia (comma 5)** cui può essere subordinata la sospensione dell'atto, in luogo di una cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa con modalità e termini indicati nello stesso provvedimento di sospensione, si chiarisce che essa è fornita ai sensi **dell'articolo 69, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992** come **modificato dall'articolo in esame** (comma 1, **lettera gg**), per cui si veda *infra*). In particolare, la **determinazione di detta garanzia** è demandata a un **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze, che disciplina la **durata ed il termine entro il quale essa può venire escussa**,

nel caso di inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite, protrattasi per tre mesi.

Infine, viene **aggiunto il comma 8-bis**, secondo il quale durante il periodo di sospensione cautelare **si applicano gli interessi al tasso** di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009, ovvero **gli interessi dovuti per ritardato pagamento**.

L'**articolo 6** del predetto D.M. disciplina gli interessi per **ritardato pagamento**.

A decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di controlli automatici e formali, versate entro i termini previsti dalle relative norme, sono dovuti nella misura del 3,5 per cento annuo.

Dal 1° gennaio 2010 sono stabiliti al tasso del 3,5 per cento annuo gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di:

- a) all'impugnazione dell'accertamento versate entro i termini di legge;
- b) pagamento dell'imposta di registro, di donazione, ipotecaria e catastale entro i termini di legge;
- c) pagamento delle tasse sulle concessioni governative, e delle tasse automobilistiche la cui gestione è di competenza dello Stato, entro i termini previsti dagli avvisi di accertamento;
- d) accertamento con adesione versate nei termini stabiliti dalla relativa disciplina;
- e) conciliazione giudiziale, sempre se versate nei termini di legge.

Inoltre, dal 1° gennaio 2010 sono stabiliti nella misura del 2,5 per cento per ogni semestre compiuto gli interessi relativi alle somme dovute per le imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali, versate entro sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione.

Si rammenta in proposito che **l'Atto del Governo n. 185**, col quale si intende ottemperare alla delega contenuta nella legge n. 23 del 2014 sotto il profilo della semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione** dei tributi, all'articolo 13 introduce una complessiva **revisione della misura dei tassi degli interessi** per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo.

Il tasso di interesse viene 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 decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Fino all'emanazione del suddetto decreto continuano ad applicarsi le disposizioni di cui alle norme primarie e secondarie vigenti; per gli interessi di mora si applica il tasso individuato annualmente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Si dispone infine che la misura del tasso di interesse può essere rideterminata annualmente con decreto Ministro dell'economia e delle finanze.

Al riguardo, occorrerebbe apportare le opportune modifiche di coordinamento delle norme in esame con quanto previsto nell'A.G. 185 il quale, come si è visto supra, intende fissare una misura uniforme di interessi relativa a tutti i tributi.

Modifiche alla conciliazione giudiziale

L'articolo 9, comma 1, lettere s) e t) riformula l'articolo 48 e introduce gli **articoli 48-bis e 48-ter** nel D.Lgs. n. 546 del 1992, con lo scopo di dettare una **disciplina compiuta delle diverse tipologie di conciliazione giudiziale**, rafforzando tale istituto ed estendendolo anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale.

In tal modo la conciliazione sarà esperibile per tutta la durata del giudizio di merito, anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili.

Attualmente l'irrogazione della sanzione è dovuta nella misura del 40 per cento dell'importo conciliato e non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Le norme proposte prevedono che le sanzioni si applichino nella misura del **quaranta per cento del minimo previsto per legge** per le singole violazioni; tale **percentuale è la medesima per tutte le fasi di giudizio**.

La Relazione illustrativa chiarisce che non viene 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.

La conciliazione giudiziale

Le **norme vigenti** (articolo 48, comma 1) consentono a ciascuna delle parti, con l'istanza di discussione della controversia in pubblica udienza, di proporre all'altra la **conciliazione totale o parziale** della controversia.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 48 la conciliazione può aver luogo **solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza**, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.

Se la conciliazione ha luogo (**comma 3**), viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima (**comma 3-bis**) entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione pari al **trenta per cento di ogni importo non versato** (sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) applicata in **misura doppia**), sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Ove (**comma 4**) una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta dell'ufficio ai sensi del successivo **comma 5**; tale comma prevede che l'ufficio possa, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza,

depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

Il **comma 6** del vigente articolo 48 In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Il **novellato comma 1** dell'articolo 48 (**lettera s) del comma 1**) 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** (a differenza della formulazione attuale, secondo cui la conciliazione opera solo in primo grado) esse possono **presentare istanza congiunta**, sottoscritta **personalmente** o dai rispettivi difensori.

In caso di **conciliazione totale o parziale** della controversia, i commi 2 e 3 dell'articolo 48 prevedono la tipologia dei provvedimenti che possono essere adottati dal giudice per dichiarare la cessazione della materia del contendere.

Se è già stata fissata l'udienza, la Commissione pronuncia sentenza in presenza di accordo totale, 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** 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 esecutivo (v. *supra*).

Con la **lettera t)** sono inseriti gli articoli 48-bis (relativo alla **conciliazione in udienza**) e 48-ter (relativo alla **definizione** e al **pagamento delle somme dovute a titolo di imposta e di sanzioni**) nel D.Lgs. n. 546 del 1992.

L'**articolo 48-bis, al comma 1 (conciliazione in udienza)** 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 l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

Ai sensi del **comma 2** il giudice, ove ritenga 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.

Il **comma 3** dispone che la conciliazione risulti 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**, 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.

Le norme ivi introdotte sono **comuni alla conciliazione** perfezionatasi **in udienza e fuori udienza**.

In particolare, ai sensi del comma 1 del predetto articolo 48-ter, 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 (in luogo dell'attuale misura, pari al 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione e, in ogni caso, in misura non inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo).

La Relazione illustrativa rileva che tale misura si allinea a quanto previsto nella mediazione, salvo l'incremento della percentuale applicabile al cinquanta per cento ove la definizione della controversia avvenga in una fase successiva al primo grado.

Il **comma 2** dell'articolo 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 del trenta per cento dell'importo residuo dovuto (di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), applicata in **misura doppia**.

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**.

Si rammenta che il già richiamato **A.G. n. 185** in materia di **riscossione** intende integralmente sostituire il richiamato articolo 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997. In particolare, le disposizioni **novellate**, fermo il termine per il versamento del *quantum* dovuto per effetto dell'accertamento con adesione (venti giorni dalla redazione dell'atto) e il numero delle rate che possono essere versate dal contribuente (otto rate trimestrali di pari importo, o al massimo sedici rate trimestrali) abbassano la **soglia** per accedere ad un numero superiore di rate a otto da 51.646 a **cinquantamila euro**. Viene specificato che le **rate successive alla prima** devono essere versate entro **l'ultimo giorno di ciascun trimestre**. Resta identico il calcolo degli interessi sull'importo delle rate successive alla prima, computati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Fermo restando inoltre il termine per l'invio della quietanza agli uffici, la disciplina delle conseguenze del mancato pagamento delle rate confluisce nella **norma generale** di cui al **nuovo articolo 15-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973**, introdotto dall'articolo 3 dello stesso A.G. n. 185: si decade dal beneficio della rateazione in caso di mancato pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva; in tal caso sono inoltre iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposte, interessi e sanzioni, nonché della sanzione del trenta per cento del *quantum* non versato (di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), **augmentata della metà** e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. In caso di **pagamento tardivo** (introdotto articolo 15-*ter*, comma 5) si dispone l'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, del 30 per cento della somma dovuta (commisurata all'importo pagato in ritardo) e dei relativi interessi. L'iscrizione a ruolo per adempimento tardivo non avviene se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, nel caso di ultima rata o di pagamento in un'unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza del termine. Per quanto attiene alle **modalità di versamento delle somme dovute**, la relativa disciplina è contenuta **all'articolo 15-*bis* del D.Lgs. n. 218 del 1997**, aggiunto dal comma 3 dell'articolo 2 dell'A.G. 185: il **pagamento** si esegue mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (in sostanza, **con F24**) e con le modalità di cui all'articolo 19 del medesimo provvedimento, fatte salve le ipotesi in cui siano previste altre modalità di pagamento in ragione della tipologia di tributo.

Esecuzione delle sentenze

L'articolo 9, comma 1, lettera u) modifica l'articolo 49 del D.Lgs. n. 546 del 1992, al fine di consentire l'applicazione alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie di tutte le disposizioni sull'appello civile contenute nel titolo III, capo I, del libro II del c.p.c., ivi incluso **l'articolo 337**, ai sensi del quale

l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto della sua impugnazione (principio di esecutività della sentenza civile) in precedenza incompatibile col processo tributario. L'eliminazione dell'inciso che fa riferimento a detto articolo consegue alle modifiche disposte con il provvedimento in esame in materia di esecutività delle sentenze tributarie.

L'articolo 9, comma 1, lettera v) riformula l'articolo 52 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze del giudice tributario.

Il **vigente articolo 52** si limita a statuire che la sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente. Tale previsione viene mantenuta; per effetto delle norme in commento sono aggiunti ulteriori commi al predetto articolo 52.

L'introdotta comma 2 consente all'appellante di chiedere alla **commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata**, se sussistono **gravi e fondati motivi** (al pari dell'art. 283 c.p.c.).

Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile; 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.

La **sentenza di primo grado diventa**, dunque, **immediatamente esecutiva**.

Si prevede (**comma 3**) che il presidente fissi 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.

Ove vi sia eccezionale urgenza (**comma 4**) il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio (pronuncia *inaudita altera parte*).

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

La sospensione (**comma 6**) può essere subordinata alla prestazione di **garanzia** di cui all'articolo 69 comma 2, come modificato dall'articolo in esame (comma 1, lettera *gg*), per cui si veda infra). In particolare, la determinazione di detta garanzia è demandata a un **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze, che disciplina la durata ed il termine entro il quale essa può venire escussa, nel caso di inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite, protrattasi per tre mesi.

Si prevede l'applicazione dell'articolo 47, comma 8-*bis* come modificato dal provvedimento in esame (articolo 9, comma 1, lettera *r*), per cui si veda *supra*: durante il periodo di sospensione cautelare **si applicano gli interessi al tasso** di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009, ovvero **gli interessi dovuti per ritardato pagamento**.

Il **comma 7** 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.

La Relazione illustrativa chiarisce che 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.

La Relazione chiarisce altresì che non si è ritenuto necessario, infine, prevedere espressamente che in caso di sospensione l'ente impositore non è tenuto, a norma dell'articolo 68, comma 2, a restituire le somme *medio tempore* riscosse, trattandosi di un effetto naturale della sospensione della sentenza.

Ricorso in Cassazione per saltum

L'**articolo 9, comma 1, lettera z)** modifica l'**articolo 62** del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **norme applicabili al giudizio per Cassazione**.

Accanto a modifiche puramente formali, si aggiunge il **comma 2-*bis***, prevedendo che sull'accordo delle parti la sentenza **della commissione tributaria provinciale** (dunque di primo grado) può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile, ovvero per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro.

Viene introdotto il **ricorso "per saltum"** (saltando dunque il secondo grado di giudizio) anche nel processo tributario, con un intento di deflazione del contenzioso: si intende consentire tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche, non appena sorte in primo grado.

Esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione

L'**articolo 9, comma 1, lettera aa)** introduce l'**articolo 62-*bis*** nel D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **esecuzione provvisoria delle sentenze impugnate per cassazione**.

Ai sensi del **comma 1** del nuovo articolo 62-*bis*, la sospensione parziale o totale della sentenza può essere chiesta da chi ha proposto ricorso in cassazione, subordinatamente **all'esistenza di un danno grave ed irreparabile**.

La Relazione illustrativa sul punto chiarisce che la formulazione della norma proposta è analoga a quella contenuta nell'art. 373 c.p.; si attribuisce rilievo al solo *periculum in mora* senza possibilità di valutare il cd. *fumus boni iuris*, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d'appello, richiesta allo stesso giudice che non deciderà però il merito della causa.

Il rito è analogo al già commentato nuovo articolo 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.

La Relazione illustrativa sul punto chiarisce che il ripristino della esecutività riferibile alla pendenza del giudizio di primo grado trova una duplice *ratio*: in primo luogo per il cd. **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 (come modificato) 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, si ravvisa 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. *infra* nell'articolo 68, comma 1, alla novellata lettera d)).

Si ribadisce che anche in tale ipotesi sono dovuti (comma 5) gli interessi per ritardato pagamento.

Giudizio di rinvio

L'articolo 9, comma 1, lettera bb) modifica l'articolo 63 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **giudizio di rinvio**.

Per effetto delle modifiche al **comma 1** dell'articolo 63, il **termine** per la **riassunzione del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza** è stato **ridotto da un anno a sei mesi**.

Tale riduzione viene disposta in parallelo a quanto previsto per le cause civili dal c.p.c. (il cui articolo 393 prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi); dall'altro lato, il termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'articolo 43 del decreto per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso.

Sentenze revocabili

L'articolo 9, comma 1, lettera cc) modifica l'articolo 64, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **sentenze revocabili e giudizio di revocazione**.

Le norme vigenti prevedono che contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto, e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate, sia ammessa la revocazione ai sensi delle norme del codice di procedura civile.

Con la riformulazione del primo comma si statuisce che **le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado** dalle commissioni tributarie **possono essere impugnate per revocazione** secondo le norme del c.p.p., eliminando il riferimento agli accertamenti di fatto ed alla ulteriore impugnabilità.

Impugnazione delle sentenze per revocazione

L'**articolo 9, comma 1, lettera dd)** modifica l'**articolo 65** del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di impugnazione delle sentenze per revocazione.

Viene inserito un **comma 3-ter**, ai sensi del quale le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 52, in quanto compatibili. Viene così attuato il principio di delega che consente di estendere il più possibile l'ambito applicativo delle misure cautelari nel giudizio. La scelta del legislatore delegato – come spiegato dalla Relazione illustrativa – è di rinviare alla disciplina della tutela cautelare prevista per le sentenze di primo grado, in luogo della più limitata tutela dell'introdotta articolo 62-*bis*, poiché la revocazione - a differenza del ricorso per cassazione – viene decisa nel merito dalla stessa Commissione.

Esecuzione provvisoria delle sentenze

L'**articolo 9, comma 1, lettera ee)** inserisce l'**articolo 67-bis** nel D.Lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale si chiarisce che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono **esecutive**.

Pagamento del tributo nel corso del processo

L'**articolo 9, comma 1, lettera ff)** modifica l'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Viene introdotta la lettera *c-bis*) nel comma 1; si precisa che, ove 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**.

Viene così chiarito il potere degli enti impositori di **riscuotere il tributo dopo una sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio**; la mancanza di tale norma, come a proposito viene riferito nella Relazione

illustrativa, oggi porta gli uffici ad agire in modo diversificato (talvolta con la iscrizione a ruolo dell'intero importo). Scelta del legislatore è di consentire la riscossione del tributo nella misura prevista nella pendenza del giudizio di primo grado.

In sostanza, in caso di **omessa riassunzione dopo il rinvio**, si **estingue l'intero giudizio** e diventa **definitivo l'atto originariamente impugnato**.

E' così codificato un principio più volte ribadito dalla giurisprudenza (anche di legittimità) e sono rese chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in cassazione.

Viene integrato poi il **comma 2** con la previsione che, in caso di **mancata esecuzione del rimborso**, il **contribuente può richiedere l'ottemperanza alla commissione tributaria provinciale** ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla **commissione tributaria regionale**.

In tal modo si fornisce al contribuente uno strumento di reazione 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.

Esecuzione delle sentenze di condanna

L'**articolo 9, comma 1, lettera gg)** **sostituisce l'articolo 69** del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente**.

Il vigente articolo 69 disciplina l'ipotesi di condanna dell'amministrazione finanziaria o del concessionario del servizio di riscossione, con sentenza passata in giudicato, disponendone la spedizione in forma esecutiva.

Con le modifiche in esame **l'articolo 69** viene **riscritto e rubricato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"**.

Il nuovo **comma 1** dispone **l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente**, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, ove superi l'importo di 10.000 euro, diverse dalle spese di lite anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità del contribuente.

La Relazione illustrativa chiarisce, ancorché non sia esplicito nella norma, che tale solvibilità va argomentata in sentenza e valutata sulla base della consistenza del patrimonio del contribuente e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso. Si chiarisce che 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.

Come già analizzato in precedenza, il **comma 2** demanda ad un apposito **decreto** ministeriale la disciplina della garanzia, sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-*bis*, comma 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 per rimborsi IVA superiori a 15.000 euro.

La disciplina dovrà prevedere la durata della garanzia, 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.

Il **comma 3** 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** 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. Pertanto il **termine complessivo arriva a 120 giorni** e corrisponde a quello previsto in via generale dall'articolo 14, comma 1 del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici.

Giudizio di ottemperanza

L'**articolo 9, comma 1, lettera hh)** apporta modifiche all'articolo 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di **ottemperanza**.

Il vigente **comma 1** dell'articolo 70 prevede che, salvo quanto previsto dalle norme di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse, può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale.

Con le **modifiche in esame** è stato soppresso l'inciso che fa salvo quanto previsto dal codice di procedura civile 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**.

Con le modifiche al **comma 2** si precisa che l'**ottemperanza** può essere **richiesta** oltre che verso l'ente impositore, anche nei confronti **dell'agente della riscossione** o del soggetto privato concessionario (iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997).

Le modifiche ai **commi 4, 5 e 7** hanno per finalità di coordinamento con le modifiche apportate dal presente provvedimento ovvero per aggiornamento alle modifiche apportate ad altre disposizioni vigenti cui si rinvia.

Infine, viene inserito il **comma 10-bis** dello stesso articolo 70, ai sensi del quale 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)**

L'articolo 10 apporta le **modifiche di coordinamento conseguenti** alla **nuova disciplina del contenzioso** contenuta nell'articolo 9.

Il **comma 1 dell'articolo 10** modifica l'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973 sulla rappresentanza in giudizio dei contribuenti, sostituendo in particolare i commi da terzo a quinto del medesimo articolo.

Per quanto riguarda le novità concernenti il comma terzo, in primo luogo viene **ampliato il novero dei soggetti** che possono ottenere l'autorizzazione dal MEF: essa può essere rilasciata non solo ai dipendenti dell'amministrazione finanziaria (Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzie 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).

Sono modificati anche i requisiti per ottenere detta autorizzazione, che viene rilasciata in presenza di:

- 1) cessazione dall'impiego a qualsiasi titolo (dimissioni e pensionamento), in luogo del solo collocamento a riposo;
- 2) effettivo servizio per almeno venti anni, con l'introdotta precisazione per 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.

Si chiarisce che l'individuazione delle "attività connesse ai tributi" deve avvenire con lo stesso decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da adottarsi ai sensi del novellato articolo 12, comma 4, (che disciplina, tra l'altro la tenuta dell'elenco dei soggetti autorizzati all'attività di assistenza tecnica; si veda *supra* alla scheda di lettura dell'articolo 9, comma 1, lettera e) per ulteriori precisazioni).

Infine, per 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.

Con le modifiche al **comma 4** del predetto articolo 63 si introduce il **divieto** di esercitare **attività di assistenza e rappresentanza** durante i **due anni successivi alla data di cessazione dell'impiego**.

La Relazione illustrativa al riguardo chiarisce 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.

Con le novelle al **comma 5** si provvede ad **aggiornare l'entità della sanzione irrogabile** in caso di **esercizio delle funzioni in violazione di quanto previsto nella disposizione**. La nuova sanzione amministrativa è prevista da un minimo di 1.000 euro a un massimo di 5.000 euro (in precedenza la forbice era da cinquantamila a cinquecentomila lire).

Il **comma 2 dell'articolo 10** modifica l'articolo 14, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 115 del 2002 in materia di spese di giustizia, modifica di coordinamento che si reputa necessaria per le novelle apportate all'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Il **comma 3 dell'articolo 10** apporta alcune modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di **sanzioni amministrative tributarie**.

Al riguardo si rammenta che l'A.G. n. 183, all'esame delle competenti commissioni parlamentari, riforma – attuando la delega contenuta nella legge n. 23 del 2014 - la disciplina e l'impianto sanzionatorio amministrativo tributario.

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 legislativo 546 del 1992. Le modifiche apportate al comma 6 dell'articolo 19 invece riguardano l'applicabilità delle disposizioni contenute nell'articolo 68, comma 2, del medesimo decreto (in materia di esecuzione delle sentenze).

La **lettera b)** del **comma 3** modifica l'articolo 22 del richiamato D.Lgs. n. 472 del 1997, in materia di ipoteca e sequestro conservativo.

In sintesi, in base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

Il comma 3 dell'articolo 22 prevede che il presidente fissi con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Per effetto delle modifiche in commento, si chiarisce che, ove la **notifica** debba effettuarsi **all'estero**, il **termine è elevato a trenta giorni** (ovvero è **triplicato**).

Viene sostituito integralmente il comma 4 del richiamato articolo 22 sulla possibilità di adottare il provvedimento cautelare *inaudita altera parte*. Le norme vigenti subordinano tale provvedimento all'ipotesi di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo; il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto

motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Con le modifiche in esame presupposto per l'adozione di tale provvedimento è la **possibilità** che **la convocazione della controparte pregiudichi l'attuazione del provvedimento**; resta fermo che il presidente provvede con decreto motivato, precisando che in tal caso sono **assunte, ove occorra, sommarie informazioni**. In tal caso fissa 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.

Viene soppresso il comma 5 dell'articolo 22, che disciplina la presentazione delle istanze di tutela cautelare agli organi di giurisdizione ordinaria, in quanto la materia delle sanzioni tributarie è ormai tutta devoluta alla cognizione delle commissioni tributarie, a seguito delle modifiche introdotte nel 2002 all'articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992 (articolo 12 della legge n. 448 del 2001).

Le modifiche al comma 6 dell'articolo 22 sono anch'esse di coordinamento formale con le nuove norme (in particolare con le disposizioni in materia di garanzia).

Con la sostituzione del **comma 7** sono ridisciplinate le ipotesi in cui i provvedimenti cautelari (ipoteca e sequestro conservativo) perdono efficacia. In particolare, si aggiunge un'ulteriore causa di perdita di efficacia, che si verifica qualora essi **non sono eseguiti** nel termine di **sessanta giorni dalla comunicazione**.

Rimane ferma l'inefficacia nel caso di mancata notifica di atto impositivo, di contestazione o di irrogazione nel termine di centoventi giorni dall'adozione del provvedimento; in tal caso, il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca; viene altresì ribadita la perdita di efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso gli atti di imposizione, di contestazione o irrogazione.

Articolo 11

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

L'**articolo 11** reca norme sulla **funzionalità della giurisdizione tributaria**, a tal fine modificando il **decreto legislativo n. 545 del 1992**, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria.

La norma in commento dà attuazione all'articolo 10 della legge di delega fiscale, il quale reca, in primo luogo, la delega per il **rafforzamento della tutela giurisdizionale** del contribuente, da perseguire sia mediante la razionalizzazione dell'istituto della **conciliazione nel processo tributario**, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso, sia tramite **l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria**.

Ai sensi del **comma 1, lettera b) dell'articolo 10**, l'incremento della funzionalità della **giurisdizione tributaria** deve essere perseguito, in particolare, attraverso interventi riguardanti, **tra l'altro**:

- la **distribuzione territoriale** dei componenti delle commissioni tributarie;
- l'eventuale **composizione monocratica** dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
- **l'attribuzione e la durata**, anche temporanea e rinnovabile, degli **incarichi direttivi**;
- i criteri di determinazione del **trattamento economico** spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
- la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al **meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
- il **rafforzamento della qualificazione professionale** dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
- il rafforzamento del contenuto informativo della **relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie**.

La **lettera d)** del comma 1 impone il rafforzamento, l'aggiornamento, l'informatizzazione e la condivisione tra gli uffici competenti dei meccanismi di **monitoraggio e analisi statistica** circa l'**andamento**, in pendenza di giudizio, e circa gli **esiti del contenzioso tributario**, al fine di assicurare la tempestività, l'omogeneità e l'efficacia delle scelte dell'amministrazione finanziaria in merito alla gestione delle controversie, nonché al fine di verificare la necessità di eventuali revisioni degli

orientamenti interpretativi dell'amministrazione stessa, ovvero di interventi di modifica della normativa tributaria vigente.

Si rileva che lo schema in esame non reca l'attuazione del principio di delega concernente la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie, né l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a specifiche controversie.

Il comma 1, lettera a) – modificando il **comma 1 dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 545 del 1992** -introduce il principio della **rotazione degli incarichi direttivi**, analogo a quello previsto per la magistratura ordinaria (D.Lgs. 160/2006). In particolare, l'incarico del **presidente** delle commissioni provinciali e regionali ha **durata quadriennale** ed è **rinnovabile per una sola volta**, previa valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dell'attività svolta nel primo triennio del quadriennio iniziale.

Con proprio **regolamento** – da emanare **entro sei mesi** dalla data di entrata in vigore del presente decreto (ai sensi dell'**articolo 11, comma 2, dello schema** in esame) - il Consiglio di presidenza stabilisce il **procedimento e le modalità di tale valutazione**, garantendo la previa interlocuzione con l'interessato.

Si chiarisce inoltre che il presidente non può essere nominato tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i tre anni successivi alla nomina.

Il nuovo comma 1-bis dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 545 del 1992 prevede che, in caso di valutazione negativa e comunque **dopo otto anni** di esercizio delle funzioni di presidente di commissione tributaria, il giudice tributario, salvo tramutamento ad analoghe o diverse funzioni, viene riassegnato a sua richiesta 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.

Si segnala che **l'articolo 12, comma 4, dello schema in esame** prevede che nel computo del periodo di otto anni per la durata in carica del presidente delle commissioni provinciali e regionali, per gli **incarichi in corso** alla data di entrata in vigore del presente decreto, si tenga conto anche del **periodo maturato** alla medesima data nelle relative funzioni.

La **lettera b)** modifica il **comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 545 del 1992**, affidando ad un **provvedimento del Consiglio di Presidenza** l'istituzione di **sezioni specializzate** in relazione a questioni controverse

Ai sensi del nuovo comma 1-*bis*, 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.

La **lettera c)** modifica l'**articolo 7** introducendo tra i **requisiti** generali per i componenti delle commissioni tributarie il possesso di **laurea magistrale o quadriennale**.

Ai sensi dell'articolo 7, gli altri requisiti sono: essere cittadini italiani; avere l'esercizio dei diritti civili e politici; non aver riportato condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza; non avere superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, settantadue anni di età; avere idoneità fisica e psichica.

La **lettera d)** modifica l'**articolo 8** in materia di **incompatibilità**, integrando la definizione di incompatibilità di cui alla lettera *h)* laddove si fa riferimento a coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti politici, includendovi il riferimento ai **movimenti**. E' inoltre specificato che **non possono essere componenti** delle commissioni tributarie coloro che svolgono **attività di consulenza tributaria** non solo direttamente ma anche indirettamente, attraverso forme associative.

Per quanto concerne la disciplina dell'**incompatibilità**, si ricorda che l'articolo 39 del decreto-legge 98 del 2011 ha rafforzato le cause di incompatibilità dei giudici tributari e incrementato la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici togati. In particolare, le nuove norme sanciscono che sono incompatibili con l'esercizio delle funzioni di giudice tributario coloro che in qualsiasi forma esercitano la consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono **attività di consulenza**, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario. Sono altresì incompatibili con il ruolo di giudice tributario coloro che sono iscritti in **albi professionali**, elenchi, ruoli, e il relativo personale dipendente, individuati nell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 - che disciplina l'assistenza tecnica - ed esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate in precedenza, nonché i **coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado** di coloro che sono iscritti in albi professionali, ovvero esercitano le attività sopraindicate nella regione e nelle province confinanti. Infine, non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante, oltre a coniugi, parenti e affini entro il quarto grado, i **conviventi**.

La **lettera e)** modifica l'**articolo 9**, intervenendo sull'iter di **nomina dei giudici** con l'intento di ridurre i tempi delle relative procedure amministrative. Il previsto **decreto del Presidente della Repubblica** viene ora limitato esclusivamente all'immissione nel **ruolo unico** dei giudici tributari, mentre i trasferimenti e le

progressioni in carriera avvengono con **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze.

La relazione illustrativa 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.

Si ricorda che l'articolo 4, comma 39-*bis*, della **legge n. 183 del 2011** (introdotto dall'articolo 12, comma 4-*bis*, del **D.L. n. 16 del 2012**) ha istituito il **ruolo unico nazionale** dei componenti delle **Commissioni tributarie** presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel quale sono inseriti i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché i componenti della **commissione tributaria centrale**.

La **lettera f)** modifica l'**articolo 11** in materia di durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento, prevedendo che 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** nelle more del completamento dell'iter dei decreti di nomina.

La **lettera g)** sostituisce l'**articolo 15** in materia di **vigilanza e sanzioni disciplinari**.

In ordine alle funzioni di vigilanza, al **comma 1** viene precisato che il presidente di ciascuna commissione esercita il **potere di vigilanza** sui componenti e **sulla qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria**, segnalandone 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. Resta ferma la vigilanza del presidente di ciascuna commissione tributaria regionale sull'attività giurisdizionale delle commissioni provinciali e sui loro componenti.

Con i **commi da 2 a 7** 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'**ammonimento**, 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, tipizzando le condotte punibili per ciascuna sanzione:

- si applica la sanzione dell'**ammonimento** per lievi trasgressioni (comma 3);
- si applica la sanzione non inferiore alla **censura** (comma 4), per:

- a) i comportamenti che, violando i doveri d'ufficio, 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 esistenti con i soggetti coinvolti nel procedimento o 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.
- si applica la sanzione non inferiore alla **sospensione** dalle funzioni per un periodo **da un mese a due anni** (comma 5), per:
 - a) reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni;
 - b) i comportamenti che, violando i doveri d'ufficio, 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.
 - 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 (comma 6);
 - si applica la **rimozione dall'incarico** nei casi di **recidiva** in trasgressioni punite con la sospensione o con la sanzione dell'incapacità a esercitare un incarico direttivo (comma 7).

La **lettera h)** modifica l'**articolo 21** riguardante l'**elezione del Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria.

Il primo comma riguarda l'indizione delle **elezioni**, che hanno luogo entro **quattro mesi** (e non più tre mesi) dallo scadere del precedente Consiglio e sono indette con provvedimento del Presidente del Consiglio di presidenza, da pubblicare in Gazzetta Ufficiale almeno quarantacinque giorni prima della data stabilita per le elezioni (in luogo del decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale almeno trenta giorni prima della data stabilita) Non è riproposta la norma che prevedeva lo svolgimento in un giorno festivo dalle ore 9 alle ore 21.

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. Esso è costituito da un presidente di Commissione tributaria, che lo presiede, e da due giudici tributari. Con la stessa delibera sono nominati tre giudici supplenti.

Attualmente l'ufficio è composto da un presidente di commissione tributaria regionale o provinciale che lo presiede e da due giudici tributari, nominati dal Ministro 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 le **disposizioni di attuazione** del presente articolo ad un apposito **regolamento** emanato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

La **lettera i)** sostituisce l'**articolo 22** in materia di **votazioni**. I commi 1 e 2 stabiliscono che ciascun elettore non può indicare più di **tre candidati** (in luogo degli attuali sei) 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 prevedono che le operazioni di scrutinio siano effettuate dagli uffici elettorali locali, che le attestano in apposito processo verbale e decidono a maggioranza 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.

La **lettera j)** modifica l'**articolo 23** in materia di **proclamazione** degli eletti e **reclami**. In particolare, al comma 1 - il quale stabilisce che l'ufficio elettorale centrale proclama eletti coloro che, nell'ambito di ciascuna categoria di eleggibili,

hanno riportato il maggior numero di voti e che a parità di voti è eletto il più anziano di età - si prevede che i nominativi degli eletti debbano essere comunicati anche al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il **nuovo comma 3-bis** 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 **nuovo comma 3-ter**, 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.

La **lettera l)** modifica l'**articolo 24, comma 1, lettera h)**, in materia di **attribuzioni** del Consiglio di presidenza, delegando a tale organo la funzione di **aggiornamento professionale** dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, 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.

La **lettera n)** modifica l'**articolo 29, comma 2, anticipando** dal 31 dicembre **al 30 ottobre** di ciascun anno la data di presentazione, da parte del Ministro dell'economia e delle finanze **relazione al Parlamento** sullo stato della giustizia tributaria nell'anno precedente, che viene predisposta **anche** sulla base degli elementi forniti dal Consiglio di presidenza; si specifica che particolare attenzione deve essere riservata alla **durata dei processi** e all'efficacia degli **istituti deflattivi del contenzioso**.

***Il dimensionamento delle Commissioni tributarie
e le misure di razionalizzazione***

Già dal **2007** il legislatore tributario persegue l'obiettivo di ridistribuire territorialmente e razionalizzare l'impianto delle Commissioni Tributarie.

L'articolo 1, comma 351, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha introdotto norme volte a "delocalizzare" la Commissione Tributaria Centrale (CTC), con l'obiettivo di accelerare il processo di smaltimento delle controversie ancora pendenti (entro il **31 dicembre 2014**, secondo quanto previsto, da ultimo, dall'articolo 9, comma 2 del D.L. n. 150 del 2013).

L'articolo 39 del decreto-legge 98 del 2011 ha poi rafforzato le cause di **incompatibilità** dei giudici tributari e incrementato la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici togati. Al fine di coprire 960 posti vacanti presso le commissioni tributarie, è stato tra l'altro predisposto un **bando riservato** a magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili che non prestino già servizio presso le predette commissioni.

Per quanto concerne la disciplina dell'**incompatibilità**, le nuove norme sanciscono che sono incompatibili con l'esercizio delle funzioni di giudice tributario coloro che in qualsiasi forma esercitano la consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e

redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario. Sono altresì incompatibili con il ruolo di giudice tributario coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi, ruoli, e il relativo personale dipendente, individuati nell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 - che disciplina l'assistenza tecnica - ed esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate in precedenza, nonché i **coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado** di coloro che sono iscritti in albi professionali, ovvero esercitano le attività sopraindicate nella regione e nelle province confinanti. Infine, non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante, oltre a coniugi, parenti e affini entro il quarto grado, i **conviventi**. In caso di mancata rimozione nel termine indicato delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.

L'articolo 4, comma 39-*bis*, della **legge n. 183 del 2011** (introdotto dall'articolo 12, comma 4-*bis*, del **D.L. n. 16 del 2012**) ha istituito il **ruolo unico nazionale** dei componenti delle **Commissioni tributarie** presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel quale sono inseriti i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché i componenti della **commissione tributaria centrale**.

Da ultimo l'**articolo 1, comma 2, della legge n. 64 del 2013** (conversione del D.L. n.35/2013) ha **escluso dall'elettorato attivo e passivo** per il rinnovo del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria i componenti delle commissioni tributarie **soprannumerari** che entro la data delle elezioni non sono stati immessi nelle funzioni giurisdizionali e i **componenti della Commissione tributaria centrale**.

Articolo 12 **(Disposizioni transitorie)**

L'**articolo 12** reca alcune norme transitorie.

In particolare, si dispone la **decorrenza** della normativa in commento a decorrere **dal 1° gennaio 2016**, ad eccezione **dell'articolo 9, comma 1, lettere ee) e gg) che entrano in vigore dal 1° gennaio 2017** (comma 1), lettere che - rispettivamente - riguardano l' immediata esecutività delle sentenze del giudice tributario e la nuova disciplina dell'esecuzione di sentenze di condanna in favore del contribuente.

Il **comma 2** stabilisce che fino all'approvazione dei **decreti ministeriali** di attuazione dei **novellati articoli 12, comma 4** (in materia di soggetti autorizzati a rappresentare in giudizio le parti private) e **69, comma 2** (in materia di garanzie) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, restano applicabili le previgenti disposizioni di cui ai predetti articoli 12 e 69.

Ai sensi del **comma 3**, le disposizioni contenute nel comma 3 dell'articolo 16-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, relative alla possibilità di effettuare **notificazioni** tra le parti e **successivo deposito** presso la Commissione tributaria **per via telematica**, 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 di attuazione del **processo tributario telematico**.

Il richiamato comma 3 affida a uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentiti l'Agenzia per l'Italia Digitale e, limitatamente ai profili inerenti alla protezione dei dati personali, il Garante per la protezione dei dati personali, il compito di individuare le regole tecnico-operative per le operazioni relative all'abilitazione al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria- S.I.Gi.T., alla costituzione in giudizio mediante deposito, alla comunicazione e alla notificazione, alla consultazione e al rilascio di copie del fascicolo informatico, all'assegnazione dei ricorsi e all'accesso dei soggetti coinvolti nel processo, nonché alla redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze. I medesimi decreti stabiliscono le regole tecnico-operative finalizzate all'archiviazione e alla conservazione dei documenti informatici, in conformità a quanto disposto dal codice dell'amministrazione digitale.

Il **comma 4** prevede che nel computo del periodo di otto anni per la durata in carica del presidente delle commissioni provinciali e regionali, per **gli incarichi in corso** alla data di entrata in vigore del presente decreto, si tenga conto anche del **periodo maturato** alla medesima data nelle relative funzioni (articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come sostituito dall'articolo 11, comma 1, lettera a)).

Articolo 13 **(Disposizione finanziaria)**

L'**articolo 13** reca le **disposizioni finanziarie**.

In particolare, gli **oneri derivanti dall'articolo 9, comma 1, lettera gg)**, che ridisciplina **l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente sono quantificati in 86 milioni di euro** per ciascuno degli anni **2017 e 2018**, cui **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.

Si ricorda che il richiamato **articolo 16 della legge 23/2014** stabilisce l'invarianza per la finanza pubblica delle disposizioni emanate in attuazione della delega, demandando alla relazione tecnica relativa a ciascuno schema di decreto legislativo il compito di evidenziare gli effetti sui saldi di finanza pubblica.

Inoltre, qualora uno o più decreti legislativi determinino **nuovi o maggiori oneri**, che non trovino compensazione nel proprio ambito, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante **compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi**, adottati ai sensi della legge delega, **presentati prima o contestualmente** a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tal fine le maggiori entrate confluiscono in **un apposito fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Gli oneri derivanti dagli altri provvedimenti di attuazione della delega

Al riguardo occorre ricordare che l'articolo 2 del D.Lgs. n. 188 del 2014, con il quale è stata revisionata l'imposizione fiscale sui tabacchi lavorati ai sensi della legge delega, al comma 4 ha ascritto alle nuove accise sui tabacchi **maggiori entrate pari a 195 milioni di euro per il 2015 e 196 milioni a decorrere dal 2016. Quota parte di dette maggiori entrate (pari a 50 milioni a decorrere dal 2015) ha fornito** la copertura finanziaria a disposizioni precedenti (in particolare agli oneri di cui all'articolo 14, comma 3 del D.L. n. 91 del 2013).

Quanto ai rimanenti **145 milioni per il 2015 e 146 milioni per il 2016**, tali risorse sono confluite nel predetto fondo del MEF (di cui all'articolo 16 della legge delega, n. 23 del 2014) volto a **compensare** eventuali **nuovi o maggiori oneri** introdotti dai decreti di attuazione della delega fiscale.

Si ricorda che il Governo, nell'attuare la delega fiscale per la parte **relativa all'internazionalizzazione e alla crescita delle imprese** (Atto del Governo n. 161, su cui le Commissioni parlamentari competenti di entrambi i rami del Parlamento hanno espresso parere favorevole) **stima** che dalle suddette misure derivino **minori entrate pari a 99,3 milioni di euro per il 2016 e 28 milioni per il 2017 e 40,7 milioni di euro a decorrere dal 2018.**

Per quanto invece concerne gli oneri derivanti dalle **norme di attuazione della delega in materia di fatturazione elettronica** (Atto del Governo n. 162, su cui le Commissioni parlamentari competenti di entrambi i rami del Parlamento hanno espresso parere favorevole) si stima che dalle disposizioni introdotte discendano oneri pari a **6,12 milioni di euro** per l'anno 2016 e a **9,8 milioni di euro** a decorrere dall'anno 2017.

La stima degli oneri derivanti dalle norme di attuazione della delega in materia di **revisione del sistema sanzionatorio** (articolo 32 dell'atto del Governo n. 183, all'esame delle competenti Commissioni parlamentari per l'espressione del parere) è pari a **40 milioni di euro annui per il 2016 e per il 2017**, cui si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo di cui al citato articolo 16.

Tutti i summenzionati schemi di decreto legislativo dispongono che vi si provveda mediante corrispondente riduzione del predetto Fondo di cui all'articolo 16 della legge n. 23 del 2014.