



Senato della Repubblica



Camera dei deputati



Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

(Artt. 1, co. 7, 5, 6 e 8, co. 2, L. 23/2014)

Ottobre 2015

XVII LEGISLATURA

SENATO DELLA REPUBBLICA:

SERVIZIO DEL BILANCIO

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

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 23/2

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

ATTI DEL GOVERNO N. 166/2 (*ESITO PARERI*)

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
- Il quadro di sintesi.....10

SCHEDE DI LETTURA

- Articolo 1 (*Abuso del diritto o elusione fiscale*)15
- Articolo 2 (*Raddoppio dei termini per l'accertamento*)22
- Articoli 3-7 (*Regime dell'adempimento collaborativo*).....26

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 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, 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 (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 della legge di contabilità** 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

In attuazione della delega sono stati emanati i seguenti provvedimenti:

- il Decreto Legislativo n. **175 del 2014**, relativo alle **semplificazioni fiscali** e alla **dichiarazione** dei redditi **precompilata** (Atto del Governo n. [99-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014;

- il Decreto Legislativo n. **188 del 2014**, in materia di tassazione dei **tabacchi lavorati**, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi (Atto del Governo n. [106-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014;
- il Decreto Legislativo n. **198 del 2014**, riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle **Commissioni censuarie** (Atto del Governo n. [100-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 gennaio 2015;
- il Decreto Legislativo n. **127 del 2015**, in materia di **fatturazione elettronica**, trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto del Governo n. [162-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;
- il Decreto Legislativo n. **128 del 2015**, recante disposizioni sulla **certezza del diritto** nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto del Governo n. [163-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;
- il Decreto Legislativo n. **147 del 2015**, recante misure per la **crescita e l'internazionalizzazione delle imprese** (Atto del Governo n. [161-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 settembre 2015, oggetto del presente lavoro.

Il **27 giugno 2015** il Governo ha presentato in Parlamento ulteriori **cinque schemi di decreto** attuativi della delega. Dopo l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti nel mese di agosto 2015, il 4 settembre 2015 il Consiglio dei ministri ha approvato, in secondo esame preliminare, i predetti cinque schemi, con formulazioni che tengono conto delle richieste delle Commissioni.

Il 9 settembre 2015 i predetti schemi sono stati trasmessi di nuovo al Parlamento, per l'espressione degli ulteriori pareri, prima di essere approvati definitivamente. Il Consiglio dei Ministri del 22 settembre 2015 i decreti sono stati **approvati definitivamente** e sono **in attesa di pubblicazione** in Gazzetta Ufficiale.

Più in dettaglio, si tratta dei seguenti atti:

- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali** ([181](#)), su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#) il 4 agosto 2015, con una condizione e alcune osservazioni; nella stessa data, la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#) sul predetto schema, con alcune osservazioni. Ad esito del secondo esame preliminare del Consiglio dei Ministri, il 16 settembre 2015 la 6° Commissione finanze del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, sull'A.G.[181-bis](#); la VI Commissione finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con una condizione, il 17 settembre 2015;
- 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](#)), sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#) il 4 agosto 2015, con alcune osservazioni; nella medesima data la Commissione 6° Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#) sul predetto schema, con alcune osservazioni. Si rammenta che il 16 settembre 2015 la VI Commissione finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#) sull'[A.G. 182-bis](#). Sul medesimo atto, il 15 settembre 2015, la 6° Commissione finanze del Senato ha espresso [parere favorevole](#);

- lo schema di decreto legislativo recante revisione del **sistema sanzionatorio** ([183](#)), sul quale le Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera hanno espresso [parere favorevole](#) il 5 agosto 2015, con condizioni e osservazioni; nella medesima data le analoghe Commissioni del Senato hanno espresso [parere favorevole](#) sul predetto schema, con condizioni e osservazioni. Le Commissioni II e VI della Camera hanno espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, sull'A.G. n. [183-bis](#), il 17 settembre 2015; sul medesimo atto le corrispondenti commissioni 2° e 6° del Senato hanno espresso [parere favorevole](#), con una condizione e alcune osservazioni, il 16 settembre 2015;
- lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli **interpelli** e del **contenzioso tributario** ([184](#)), sul quale le Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera hanno espresso [parere favorevole](#) il 5 agosto 2015, con condizioni e osservazioni; la 6° Commissione del Senato ha reso [parere favorevole](#) sul predetto schema, con una condizione e alcune osservazioni. Sull'[A.G. 184-bis](#), la 6° Commissione del Senato ha espresso [parere favorevole](#) con una condizione ed osservazioni il 17 settembre 2015; nella stessa data le Commissioni II e VI della Camera hanno espresso [parere favorevole](#) sul medesimo atto.
- schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione** ([185](#)), sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#) il 4 agosto 2015, con osservazioni; nella medesima data, l'analogha Commissione del Senato ha reso [parere favorevole](#) sul predetto schema, con osservazioni. A seguito del secondo esame preliminare da parte del Consiglio dei Ministri, il 16 settembre 2015 la VI Commissione della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni, sull'A.G. [185-bis](#). Sul medesimo atto la 6° Commissione finanze del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, in data 17 settembre 2015.

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));
- 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 **fiscalità energetica e ambientale** (articolo 15).

Si segnala inoltre 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.

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**, modifica 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 quadro di sintesi

In attuazione della legge di delega fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23), il **29 aprile 2015** il Governo ha presentato in Parlamento 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^a Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015.

Il **21 luglio 2015**, il Governo ha trasmesso, ai fini dell'espressione del parere parlamentare definitivo, la richiesta di parere parlamentare sullo **schema di decreto legislativo** recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (**163-bis**), su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con una osservazione, il 29 luglio 2015; la Commissione V Bilancio della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con un rilievo, il 28 luglio 2015; la Commissione 6^a Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#) il 29 luglio 2015.

Il **Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015**, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente è stato **pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015**.

Dando attuazione all'articolo 5 della legge delega, il decreto reca la revisione delle disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale di **divieto dell'abuso del diritto**, dandone una nuova definizione, **unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi**, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di **adeguate garanzie procedurali (articolo 1)**.

Costituisce quindi abuso del diritto l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione. Resta salva la possibilità di scegliere tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario. L'abuso del diritto si configura quando lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulta come causa prevalente dell'operazione abusiva; al contrario, se l'operazione (o la serie di operazioni) è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, l'abuso non si configura. L'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, è posto a carico dell'amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti.

In attuazione dell'articolo 8, comma 2, della legge delega si modifica inoltre la disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento** introducendo un **limite**: il raddoppio **non opera** qualora **la denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza**, sia presentata o trasmessa **oltre la scadenza** ordinaria dei termini (**articolo 2**).

Al fine di migliorare i rapporti con i contribuenti, seguendo le linee della *cooperative compliance* proposta dall'OCSE, si introduce una nuova disciplina del **regime dell'adempimento collaborativo**, prevedendo sistemi di gestione e **controllo interno dei rischi fiscali** da parte dei grandi contribuenti (**articoli 3-7**, in attuazione dell'articolo 6, comma 1, della legge delega).

Schede di lettura

Articolo 1 (Abuso del diritto o elusione fiscale)

La norma di delega

L'articolo 5 della legge n. 23 del 2014 delega il Governo ad attuare la **revisione delle vigenti disposizioni antielusive** - coordinandole con i principi contenuti nella **Raccomandazione** della Commissione europea **sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE** del 6 dicembre 2012 - al fine di disciplinare il principio generale di **divieto dell'abuso del diritto**, del quale viene fornita una prima definizione, che comprende la fattispecie dell'**elusione**: ai sensi delle nuove norme, costituisce abuso del diritto l'**uso distorto di strumenti giuridici** allo scopo prevalente di **ottenere un risparmio d'imposta**, ancorché tale condotta **non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (lettera a))**.

Nella citata [raccomandazione](#), la Commissione ha invitato gli Stati membri **ad adottare una norma generale antiabuso** nel settore delle imposte dirette, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali. Gli Stati membri vengono dunque incoraggiati a inserire nella legislazione nazionale una clausola volta a ignorare una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni poste in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comportino un vantaggio fiscale. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica".

La legge n. 23 del 2014 fa salva la legittimità della scelta tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario. A tal fine si prevede che l'abuso del diritto si configuri nel caso in cui lo scopo di ottenere **indebiti vantaggi fiscali** risulti come **causa prevalente** dell'operazione abusiva. Al contrario, se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da **ragioni extrafiscali non marginali**, l'abuso non si configura. Si precisa che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente (**lettera b))**.

La fattispecie abusiva è **inopponibile all'amministrazione finanziaria**, la quale può disconoscere immediatamente l'indebito risparmio d'imposta (**lettera c))**.

Nell'ambito dei principi e criteri direttivi è prevista una implementazione della disciplina procedurale sotto i seguenti profili:

- il regime della **prova: a carico dell'amministrazione** è posto l'onere di dimostrare il **disegno abusivo** e le eventuali modalità di manipolazione e di

alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato; **a carico del contribuente** grava l'onere di allegare l'esistenza di **valide ragioni extrafiscali** che giustificano il ricorso degli strumenti giuridici utilizzati (**lettera d)**);

- la **motivazione** dell'accertamento: nell'atto di accertamento deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva, a pena di nullità dell'accertamento stesso (**lettera e)**);
- il **contraddittorio** e il **diritto di difesa**: devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario (**lettera f)**).

L'obiettivo perseguito è quello di dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, rendendola oggettiva ai fini dell'effettività.

La norma in esame: articolo 1

L'**articolo 1** del decreto in esame, inserendo l'**articolo 10-bis** nello **Statuto dei diritti dei contribuenti** (legge n. 212 del 2000), disciplina l'**abuso del diritto** e l'**elusione fiscale**, unificati in un unico concetto che riguarda tutti i tributi, imposte sui redditi e imposte indirette, **fatta salva** la speciale disciplina vigente in **materia doganale**. In sostanza, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, si introduce una **norma generale antiabuso**, mentre si **abroga** la vigente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni (articolo 37-*bis*, del D.P.R. n. 600 del 1973).

In sintesi, l'abuso del diritto si configura in presenza di:

- una o più **operazioni prive di sostanza economica**;
- il **rispetto formale** delle norme fiscali;
- la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito** che costituisce l'effetto essenziale dell'operazione (commi 1 e 2).

In base alle nuove disposizioni, si è in presenza dell'abuso del diritto allorché una o più operazioni prive di sostanza economica, pur rispettando le norme tributarie, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. La norma chiarisce che un'**operazione è priva di sostanza economica** se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato (comma 2, lett. a)).

Si considerano **indebitamente conseguiti i benefici**, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (comma 2, lett. a)).

Non è stata accolta nel testo del decreto l'osservazione delle Commissioni Finanze della Camera e del Senato volta a precisare nella definizione di vantaggi fiscali indebiti che il richiamo all'ordinamento tributario deve intendersi come comprensivo sia delle norme interne che di quelle sovranazionali aventi efficacia nell'ordinamento interno.

Tali operazioni non sono opponibili al fisco: quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le **operazioni elusive** effettuate dal contribuente diventano **inefficaci ai fini tributari** e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali (comma 1).

Non si considerano invece **abusive** le operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente (comma 3). Viene esplicitata la **libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi** offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un **diverso carico fiscale** (comma 4).

Il contribuente può proporre **interpello** per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto (comma 5).

La disposizione in materia di interpello è stata riformulata **in accoglimento delle osservazioni** delle Commissioni Finanze del Senato e della Camera (A.G. n. 163) volte a **precisare che l'istanza di interpello preventivo in materia di abuso del diritto debba essere presentata prima che siano scaduti i termini** per la presentazione della dichiarazione e per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l'istanza.

La disposizione, conseguentemente, ora prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, della legge n. 212 del 2000, al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare, **ovvero che siano state realizzate**, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. **L'istanza** va presentata **prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari** connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

Con una diversa **osservazione** le predette Commissioni parlamentari hanno chiesto di valutare l'opportunità di **coordinare il comma 5 dell'articolo 10-bis** in esame, laddove fa riferimento alla possibilità per il contribuente di proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano abuso del diritto, **con il comma 3 dell'articolo 1 del decreto**, il quale prevede che il contribuente presenti istanza di interpello ai fini della disapplicazione delle norme tributarie che, per contrastare fenomeni elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse.

Tale osservazione è stata **recepita nel decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario** già trasmesso alle Camere per i pareri (**A.G. 184-bis**) e in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta

Ufficiale. L'articolo 7, comma 14, di tale schema di decreto **modifica l'articolo 1, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 in esame**, prevedendo che le norme tributarie le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi **non possono** verificarsi. A tal fine il contribuente **interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212**, (cosiddetto **interpello disapplicativo**, introdotto dal predetto decreto). Resta ferma la possibilità del contribuente di fornire tale dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Sono previste **specifiche regole procedurali** (commi 6-9) al fine di garantire un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario. L'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una **richiesta di chiarimenti** al contribuente da fornire entro sessanta giorni (comma 6). L'amministrazione finanziaria notifica la richiesta di chiarimenti 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 del fatto che siano effettivamente intercorsi sessanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni (comma 7).

Si segnala che nel caso in cui l'amministrazione notifichi la richiesta di chiarimenti a ridosso del termine di decadenza, avendo il contribuente sessanta giorni per fornirli, la proroga del termine di decadenza potrebbe protrarsi fino a centoventi giorni.

L'atto impositivo deve essere **specificamente motivato, a pena di nullità**, in relazione (comma 8):

- alla **condotta** abusiva;
- alle **norme o principi elusi**;
- agli **indebiti vantaggi fiscali** realizzati;
- ai **chiarimenti** forniti dal contribuente.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto **l'onere della prova** della condotta abusiva **grava sull'amministrazione finanziaria**, mentre il **contribuente** è tenuto a dimostrare la sussistenza delle **valide ragioni extrafiscali** che stanno alla base delle operazioni effettuate. L'abuso del diritto **non può essere rilevato d'ufficio** da parte del giudice tributario (comma 9).

Non è stata accolta l'osservazione delle Commissioni Finanze della Camera e del Senato volta a prevedere che la contestazione della condotta abusiva fosse preventivamente validata a livello di vertice territoriale dell'Amministrazione finanziaria, in quanto il Governo non ha ritenuto la stessa coerente con il vigente assetto dei poteri degli uffici dell'Agenzia delle entrate in materia di accertamento.

In caso di **ricorso** contro l'atto impositivo, i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono **iscritti a ruolo dopo la sentenza** della commissione tributaria provinciale (comma 10).

I contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva, ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione, possono ottenere la restituzione di quanto pagato presentando apposita **istanza di rimborso** (comma 11).

Non è stata accolta l'osservazione della Commissione Finanze della Camera volta a precisare che **il termine per la richiesta di rimborso da parte di terzi** delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali siano stati disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria **decorre dal giorno in cui i terzi stessi ricevono l'informazione, da parte dell'Amministrazione**, della sopravvenuta emersione del diritto.

Il Governo non ha accolto tale invito evidenziando che le operazioni abusive sono solitamente caratterizzate da un elevato grado di complessità e, sebbene il nuovo articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 ponga a carico dell'amministrazione l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva attraverso la dimostrazione sia della presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica, sia del risparmio fiscale indebito all'amministrazione, **non è dato di individuare i soggetti che hanno versato imposte** nell'ambito della catena di operazioni che configurano la condotta abusiva in capo ad altro soggetto, **né sussiste alcun obbligo informativo** nei confronti di questi. Si fa il caso di operazioni nelle quali alcune transazioni sono svolte attraverso lo scambio di strumenti finanziari nei mercati regolamentati e, pertanto, di operazioni coperte dall'anonimato di borsa, che non rende possibile all'amministrazione l'invio della comunicazione che attesti il diritto al rimborso.

L'accertamento per abuso del diritto **può scattare solo se non si può invocare**, ai fini dell'accertamento, **la violazione di specifiche norme tributarie** (comma 12).

L'abuso del diritto non è penalmente punibile. Resta ferma l'**applicazione delle sanzioni amministrative** tributarie, ove ne ricorrano i presupposti (comma 13).

Non è stata accolta **l'osservazione** delle Commissioni Finanze del Senato e della Camera volta a **graduare le sanzioni amministrative rispettando la differenza tra evasione ed elusione**. Il Governo al riguardo ha evidenziato che l'articolo 1, comma 1, dello schema di decreto legislativo **in tema di revisione del sistema sanzionatorio tributario**, già trasmesso alle Camere per i pareri (**A.G. n. 183-bis**), nell'integrare le

definizioni ai sensi del decreto legislativo n. 74 del 2000 (disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), ha precisato che dalle operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente vanno escluse le operazioni disciplinate dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 (abuso del diritto o elusione fiscale).

Si segnala che la disposizione citata mira, in realtà, a esplicitare anche nell'ambito del D.Lgs. n. 74 del 2000 (disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) la non rilevanza penale dell'abuso del diritto, affermata dal comma 13 del nuovo articolo 10-*bis*, non comportando alcuna graduazione nell'ambito delle sanzioni amministrative.

Nello schema di decreto relativo alla revisione del sistema sanzionatorio (A.G. n. 183-*bis*) non compare, invece, una norma generale sulle sanzioni amministrative applicabili nel caso di elusione con riferimento a tutte le imposte, come richiesto nell'osservazione.

Il comma 2 dell'articolo 1 stabilisce l'abrogazione espressa dell'**articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973**. Per ragioni di coordinamento, si prevede inoltre che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, in quanto con esso compatibili.

L'**articolo 37-*bis*** del D.P.R. n. 600 del 1973 (inserito dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 358 del 1997) nell'ordinamento previgente costituiva la norma antielusiva di riferimento, nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, anche se **applicabile ad un numero chiuso di operazioni**.

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede la possibilità di **disapplicare** le norme antielusive (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non si verificano. Come detto, tale comma sarà sostituito dall'articolo 7, comma 14, del decreto **legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario** già trasmesso alle Camere per i pareri (**A.G. 184-*bis***) e in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. La nuova formulazione prevede che le norme tributarie le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. A tal fine il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (cosiddetto **interpello disapplicativo**, introdotto dal predetto decreto). Resta ferma la possibilità del contribuente di fornire tale dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Il comma 4 dell'articolo 1 dispone che i commi da 5 a 11 dell'articolo 10-*bis* sopra descritti **non si applicano** agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i **diritti doganali** (articolo 34 del D.P.R. n. 43 del 1973), i quali restano disciplinati

dalla normativa di riferimento (articoli 8 e 11 del D.Lgs. n. 374 del 1990 e **normativa doganale dell'Unione europea**).

Il **comma 5 dell'articolo 1** dispone che l'efficacia delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 10-*bis* decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Il D.Lgs. n. 128 del 2015, pubblicato sulla G.U. del 18 agosto 2015, è entrato in vigore il 2 settembre 2015. Pertanto l'efficacia delle disposizioni dell'articolo 10-*bis* decorre dal **1° ottobre 2015**. Esse si applicano **retroattivamente** anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali **non** sia stato notificato **l'atto impositivo**.

Articolo 2 **(Raddoppio dei termini per l'accertamento)**

La norma di delega

La **norma di delega** (legge n. 23 del 2014, **articolo 8, comma 2**) prevede che il raddoppio dei termini si verifichi **soltanto** in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un **termine correlato** allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

La norma in esame

L'**articolo 2** prevede che, in caso di **reato tributario**, il raddoppio **non opera** qualora **la denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza**, sia presentata o trasmessa **oltre la scadenza** ordinaria dei termini.

In sostanza, il raddoppio potrà operare solo se la violazione penale sarà stata denunciata dall'amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di **presentazione omessa** o nulla, entro il 31 dicembre **del quinto anno successivo** (commi 1 e 2).

In particolare, i **commi 1 e 2** dell'articolo in esame aggiungono un identico periodo al terzo comma degli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (termine per l'accertamento delle **imposte sui redditi**) e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 (termine per gli accertamenti dell'**IVA**).

Tali norme, modificate dall'**articolo 37, commi 24-26, del decreto-legge n. 223 del 2006** (c.d. "decreto Bersani"), prevedono che, in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia (articolo 331 del c.p.p.) per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, i **termini di decadenza** per l'accertamento delle imposte dirette e IVA sono **raddoppiati**.

Con la **norma in esame** si prevede che il raddoppio dei termini scatti solo per i casi di presentazione della notizia di reato da parte dell'amministrazione finanziaria entro gli ordinari termini.

Sono **fatti salvi** espressamente gli effetti degli **avvisi di accertamento**, dei **provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie** e degli **altri atti impugnabili** con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, **notificati al 2 settembre 2015** (data di entrata in vigore del decreto in esame). Pertanto, qualora non sia stato notificato uno degli atti di controllo citato alla data di entrata in vigore del decreto, opera la decadenza per i periodi di imposta fino al 2009 compreso. Inoltre, sono altresì **fatti salvi** gli effetti degli **inviti a comparire notificati entro il 2 settembre 2015**,

nonché dei **processi verbali di constatazione dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data**, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015 (comma 3).

Sono state **accolte le condizioni** poste dalle Commissioni Finanze della Camera e del Senato con le quali si richiede che le denunce dell'Amministrazione finanziaria utili per far scattare il raddoppio dei termini di accertamento per le imposte sui redditi e in materia di IVA comprendano anche le **denunce presentate dalla Guardia di finanza**. In accoglimento delle condizioni è stato modificato il testo dei commi 1 e 2 specificando in maniera esplicita che **nell'Amministrazione finanziaria è ricompresa la Guardia di finanza**.

È stata altresì **accolta la condizione che richiede una maggiore chiarezza rispetto agli atti di controllo fatti salvi** rispetto alla nuova disciplina del raddoppio dei termini.

Il nuovo comma 3, in luogo della precedente espressione "atti impositivi", **indica espressamente i tipi di atti di controllo i cui effetti sono fatti salvi, qualora notificati alla data di entrata in vigore del decreto in esame**. Si tratta in particolare:

- degli **avvisi di accertamento**;
- dei **provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie**;
- degli **altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria**.

Inoltre la nuova formulazione specifica che, **qualora i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015**, sono fatti salvi gli effetti:

- degli **inviti a comparire** (articolo 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997) **notificati alla data di entrata in vigore del decreto in esame**;
- dei **processi verbali di constatazione** (articolo 24 della legge n. 4 del 1929) **dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di entrata in vigore del decreto**.

Si evidenzia, inoltre, che **pur in assenza di osservazioni al riguardo**, il Governo ha inserito un **nuovo comma 4** al fine di coordinare le disposizioni **in materia di voluntary disclosure** (legge 15 dicembre 2014, n. 186) con le modifiche introdotte dai commi da 1 a 3 dell'articolo in esame in tema di raddoppio dei termini.

In particolare è previsto che, **ai fini della causa di non punibilità** di cui all'articolo 5-*quiquies*, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 167 del 1990 (introdotto dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 186 del 2014), si considerano oggetto della procedura di **collaborazione volontaria** anche gli **imponibili, le imposte e le ritenute** correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

È stata **accolta** l'osservazione della Commissione Finanze della Camera sull'A.G. 163-*bis* volta a correggere il riferimento normativo relativo alla non punibilità prevista dall'articolo 5-*quinquies*, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 167 del 1990)

Il Governo afferma che la norma è volta a superare l'incertezza interpretativa connessa al disallineamento temporale tra **termine di prescrizione dell'azione penale** e **termine di decadenza dell'accertamento tributario amministrativo**, in linea con lo spirito della legge che ha introdotto la procedura di *voluntary disclosure*.

In effetti, un possibile ostacolo all'adesione è rappresentato dalla **corretta individuazione dei periodi d'imposta ancora accertabili** alla data di presentazione della istanza di collaborazione volontaria e che potrebbero essere ricompresi nella procedura.

L'Agenzia delle entrate con la [circolare 10/E](#) del 13 marzo 2015 ha ribadito che nel caso di violazioni «che comportano l'obbligo di denuncia» gli anni accertabili si raddoppiano e ciò a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità di alcuni dei reati tributari.

La norma in esame, con una formulazione non del tutto chiara, sembra far rientrare nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, con l'effetto di escludere i profili penali, gli imponibili, le imposte e le ritenute **correlati** alle attività dichiarate tramite la *voluntary disclosure* per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

In altre parole la norma in esame sembra volta ad evitare che la "autodenuncia" del soggetto che si avvale della collaborazione volontaria, potendo far emergere fatti penalmente rilevanti anteriori al 2010, determini la sua perseguibilità penale.

La disposizione, invece, fa rientrare tra le cause di non punibilità introdotte dalla legge sulla *voluntary disclosure*, anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento. Pertanto, possono accedere alla procedura di *voluntary disclosure*, beneficiando della causa di esclusione della punibilità penale, oltre che della riduzione delle sanzioni amministrative, i contribuenti che intendono regolarizzare anche le attività detenute all'estero in periodi di imposta per i quali siano già scaduti i termini per l'accertamento.

Si segnala che, in considerazione della modifica apportata con la norma in esame, il Direttore dell'Agenzia delle entrate con [provvedimento](#) del 14 settembre 2015, ha disposto la **modifica dei termini di trasmissione** della relazione e della documentazione a corredo dell'istanza per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale, la quale può essere inviata entro 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza. Il provvedimento è motivato dal fatto che i contribuenti che intendono avvalersi

anche di tale disposizione normativa possono incontrare maggiori difficoltà nel reperire la documentazione e le informazioni proprio per le annualità per le quali è scaduto il termine per l'accertamento in quanto più remote nel tempo.

Il **decreto-legge n. 153 del 2015** ha quindi prorogato il **termine per accedere alla procedura** dal 30 settembre **al 30 novembre 2015**; l'**istanza** può essere **integrata** entro il **30 dicembre 2015**; entro lo **stesso termine** possono essere **presentati i documenti e le informazioni** posti a corredo dell'istanza (articolo 5-*quater*, comma 1, lettera a) del D.L. n. 167 del 1990).

Con riferimento agli elementi e alle annualità relativi alla *voluntary*, è previsto lo **slittamento** al **31 dicembre 2016** dei termini di decadenza **per l'accertamento e per la notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni** che scadono dal 31 dicembre 2015.

Articoli 3-7 ***(Regime dell'adempimento collaborativo)***

La norma di delega

La disciplina del regime dell'adempimento collaborativo attua l'**articolo 6** della **legge delega**, il quale prevede l'introduzione di norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di **comunicazione e cooperazione rafforzata**, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali. A tal fine si prevede l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche (comma 1).

Le **imprese di maggiori dimensioni** devono costituire **sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale**, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata (comma 2). La nuova disciplina è correlata anche alle nuove norme in materia di sanzioni (di cui all'articolo 8 della legge delega) nonché alla specifica normativa in materia di limitazione ed esclusione della responsabilità delle persone giuridiche (prevista dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231).

Si segnala peraltro che il D.Lgs. n. 128 del 2015 **non dà attuazione ai commi 3 e 4** dell'articolo 6, che prevedono **forme di tutoraggio per le imprese minori**, con l'utilizzo di **modelli precompilati**, anche al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese. La delega prevede inoltre l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.

La norma in esame

Il **Titolo III** del decreto contiene la **disciplina del regime dell'adempimento collaborativo**, **istituito** dall'**articolo 3** 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 nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Per accedere al nuovo regime dell'adempimento collaborativo è necessario che il contribuente sia dotato di un **sistema di rilevazione, misurazione,**

gestione e controllo del rischio fiscale, ovvero del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari.

L'adesione al regime è subordinata al possesso di determinati **requisiti (articolo 4)**. In particolare il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere **integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno**. Viene comunque riconosciuta all'impresa **autonomia** nella scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi. Il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere efficace e pertanto deve consentire un costante monitoraggio dei rischi fiscali nonché modificarsi al variare del contesto aziendale interno ed esterno.

Il sistema, oltre a consentire il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, deve **assicurare**:

- una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa in relazione ai rischi fiscali;
- efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, volte anche a garantire il loro rispetto a tutti i livelli aziendali;
- efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Con cadenza almeno annuale, gli organi di gestione devono effettuare l'esame e la valutazione di una **relazione** che illustra, per gli adempimenti tributari posti in essere dall'impresa, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate nonché le attività pianificate.

L'**articolo 5** elenca i **doveri** posti a carico sia dell'Agenzia delle entrate sia dell'impresa, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo.

L'**Agenzia delle entrate** è tenuta, sia in sede di ammissione al regime sia successivamente, ad operare una **valutazione del sistema di controllo del rischio** fiscale ispirata a **criteri di trasparenza e di oggettività** nonché di **ragionevolezza e proporzionalità**. La valutazione può comportare, nel rispetto di tali principi, anche la proposta di interventi ritenuti necessari sul sistema di controllo interno.

L'Agenzia è tenuta a **pubblicare periodicamente**, sul proprio sito istituzionale, **l'elenco aggiornato delle operazioni**, strutture e schemi, che siano stati rilevati a seguito dell'interlocuzione con i contribuenti che aderiscono al regime, ritenuti **di pianificazione fiscale aggressiva**.

La relazione con i contribuenti deve inoltre essere improntata ai principi di **trasparenza, collaborazione e correttezza** nell'intento di **favorire un contesto fiscale di certezza e semplificazione** degli adempimenti tributari.

L'Agenzia deve assicurare la disponibilità ad **esaminare preventivamente** situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e l'impegno a fornire risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile.

Infine, l'Agenzia è tenuta, nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, a **considerare le risultanze** delle attività dei soggetti incaricati, in ciascuna impresa, **della revisione contabile**, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Il **contribuente**, dal canto suo, oltre a istituire e gestire il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, è tenuto a dare attuazione alle eventuali modifiche del sistema ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate. Nei confronti dell'Agenzia delle entrate deve tenere un **comportamento collaborativo e trasparente** che si sostanzia sia nella comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale, in particolare dei rischi relativi ad operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, sia nel fornire risposte alle richieste dell'Agenzia nel più breve tempo possibile. Gli impegni dell'impresa devono essere supportati dalla promozione di una **cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria**, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Non è stata accolta l'osservazione della Commissione Finanze della Camera volta a definire la previsione, altrimenti troppo generica, secondo la quale il contribuente si impegna a rispondere alle richieste dell'Agenzia delle entrate "nel più breve tempo possibile".

Il Governo dichiara di non aver recepito tale invito in quanto ritiene che tale formulazione sia espressione dello **spirito collaborativo** che ispira il regime di adempimento collaborativo.

L'**articolo 6** disciplina gli **effetti** che si producono dall'adesione al regime dell'adempimento collaborativo. In sintesi essi sono:

- 1) la possibilità di giungere ad una **comune valutazione** delle situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali** prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- 2) la possibilità di accedere ad una **procedura abbreviata di interpello** preventivo, con un termine per la risposta di 45 giorni;
- 3) la **riduzione delle sanzioni amministrative** applicabili in caso di rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente (nel caso in cui l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa); la loro **riscossione**, inoltre, è **sospesa** fino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo;
- 4) la possibilità di **non prestare garanzie** per il pagamento dei rimborsi delle imposte.

Non è stata accolta nel decreto legislativo n. 128 del 2015 in esame l'**osservazione** delle Commissioni Finanze della Camera e del Senato che invita il Governo a valutare la possibilità di regolare la **rilevanza penale della fattispecie** relativa ai **rischi fiscali comunicati dal contribuente in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate** nell'ipotesi in cui l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente,

considerando la disposizione del decreto che prevede, nel quadro del nuovo regime dell'adempimento collaborativo la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative applicabili per tale fattispecie.

L'**articolo 7** disciplina la **procedura** per l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, individuando le competenze amministrative. All'Agenzia delle entrate è attribuita, in via esclusiva, la competenza per lo svolgimento dei controlli e delle attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei confronti dei contribuenti che aderiscono a tale regime. In fase di prima applicazione, in particolare la competenza è attribuita alla Direzione Centrale Accertamento.

I contribuenti in possesso dei requisiti possono presentare **domanda** di ammissione al regime utilizzando il modello che deve essere pubblicato sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la presenza di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che risponda ai requisiti previsti all'articolo 4 dello schema, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime **entro centoventi giorni successivi alla presentazione della domanda**.

Il regime si applica al **periodo d'imposta** vigente nel momento in cui la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. I contribuenti possono rinunciare al regime in un qualunque momento, comunicandolo all'Agenzia delle entrate. In assenza di rinuncia, il regime si intende **tacitamente rinnovato**.

Qualora l'Agenzia delle entrate rilevi la perdita dei requisiti ovvero l'inosservanza degli impegni a carico del contribuente può dichiarare l'esclusione del contribuente dal regime con provvedimento motivato.

In fase di prima applicazione, il regime è riservato ai **contribuenti di maggiori dimensioni** che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a **10 miliardi di euro**. Possono aderire al nuovo regime anche i **contribuenti che hanno presentato istanza di adesione al Progetto Pilota** sul Regime di Adempimento Collaborativo del 2013, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Successivamente potranno essere ammessi, con decreto ministeriale, i contribuenti con **fatturato superiore a 100 milioni di euro** ovvero appartenenti a gruppi di imprese (**articolo 7**).

È stata **accolta l'osservazione** della Commissione Finanze della Camera volta a **stabilire un termine certo per definire la durata della fase di prima applicazione delle norme sull'adempimento collaborativo**, prevedendo inoltre che il Ministero dell'economia e delle finanze trasmetta annualmente alle Commissioni parlamentari competenti una relazione circa l'applicazione del nuovo istituto. **Non** è stato, invece, **recepito il rilievo** formulato dalla Commissione Bilancio della Camera sulle conseguenze di carattere finanziario, volto ad indicare un termine al periodo transitorio, non oltre il 31 dicembre 2017.

L'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 7 prevede che **entro il 31 dicembre 2016, con decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze **è fissata la data in cui termina la fase di prima applicazione del regime**. Il Ministero dell'economia e delle finanze trasmette annualmente alle Commissioni parlamentari competenti una **relazione** sullo stato dell'attuazione del nuovo istituto. La prima relazione dovrà essere trasmessa alle citate Commissioni entro il **31 luglio 2017**.

Altre norme vigenti in tema di tax compliance

Si ricorda che l'articolo 27 del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto, con riferimento ai controlli fiscali nonché alle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale, una specifica disciplina (c.d. **tutoraggio**) **per i contribuenti di grandi dimensioni**, con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a **cento milioni di euro**.

L'**Agenzia delle Entrate**, per mezzo degli uffici delle Direzioni regionali, attiva, di norma entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, un **controllo sostanziale** a carico delle imprese di più rilevante dimensione, sia in materia di imposte dirette che di Iva. Tale controllo viene attivato in base alle risultanze di specifiche **analisi di rischio** concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali. L'**attività di tutoraggio** consiste, pertanto, in un **monitoraggio dei comportamenti** di queste imprese, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in considerazione delle caratteristiche di tale tipologia di soggetti. A ciascun contribuente tutorato viene attribuito un livello di rischio differente per grado e tipologia, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo.

Nel solco delle predette tendenze si segnalano le disposizioni della **legge di stabilità 2015** (articolo 1, commi da **634 a 641** della **legge n. 190 del 2014**) in tema di **rapporto tra fisco e contribuenti**, volte a migliorare la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

In particolare, il comma 634, al fine di agevolare il contribuente in relazione ai propri obblighi dichiarativi, prevede che **l'Agenzia delle entrate rende disponibili** al contribuente (o al suo intermediario) **gli elementi e le informazioni utili** a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti. Gli elementi e le informazioni in possesso dell'Agenzia delle entrate sono messi a disposizione anche della Guardia di finanza.

Si ricorda, inoltre, che il **decreto-legge «salva Italia»** (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1-13) aveva previsto l'introduzione dal 2013 del nuovo regime della **trasparenza** rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali),

finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione. La norma è congeniata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco a una serie di vantaggi di tipo premiale. **Tali previsioni**, la cui attuazione era demandata a un provvedimento delle Entrate (non emanato), **non hanno trovato applicazione**.

Successivamente l'**articolo 50-bis del decreto-legge n. 69 del 2013** ha semplificato le procedure di comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA. Si tratta, tuttavia, di un regime **facoltativo**, in base al quale **dal 1° gennaio 2015** i soggetti titolari di partita IVA possono, a fronte di una serie di **benefici** in termini di **minori adempimenti fiscali**, **comunicare giornalmente** in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione.

L'**articolo 6 del decreto-legge n. 66 del 2014** ha introdotto il **piano per la tax compliance**, basato su una maggiore collaborazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali e internazionali, ma anche sulla revisione di alcuni degli attuali strumenti di *compliance*. Il tale ambito, il Governo si impegna a migliorare, anche attraverso la cooperazione internazionale ed il rafforzamento dei controlli, l'azione di prevenzione e di contrasto all'evasione fiscale allo scopo di conseguire nell'anno 2015 un incremento di almeno 2 miliardi di euro di entrate dalla lotta all'evasione fiscale rispetto a quelle ottenute nell'anno 2013.

Da ultimo, si segnala che nel *Cronoprogramma del Documento di economia e finanza 2015* il Governo si impegna a sviluppare le **linee guida della cooperative compliance proposte dall'OCSE** e a prevedere sistemi di gestione e controllo interni dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti.

Secondo quanto riportato nel DEF, partendo dall'analisi della *tax compliance* la dimensione e l'evoluzione nel tempo dei fenomeni evasivi in Italia si possono ricondurre a cinque principali fattori (*drivers*): i) il livello della pressione tributaria; ii) l'esigenza di riforma strutturale del sistema dei tributi; iii) l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria; iv) una cultura intrisa di renitenza da parte dei contribuenti rispetto agli obblighi tributari e v) la complessità delle norme. I problemi di *compliance* costituiscono una costante di lungo periodo del sistema tributario italiano, nonostante i numerosi interventi di manutenzione legislativa per migliorare l'efficienza del sistema impositivo nel suo complesso.

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.

Si rammenta che il **D.Lgs. n. 231 del 2001** (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di **responsabilità amministrativa** delle società e degli enti per gli illeciti penali commessi dai propri amministratori e dipendenti che si verifica per tutti quei reati commessi a vantaggio o nell'interesse dell'organizzazione stessa, da parte dei soggetti in posizione di vertice, oppure dai soggetti subordinati ai funzionari in posizione di vertice, qualora il reato sia stato commesso poiché questi ultimi non hanno osservato diligentemente gli obblighi di direzione e vigilanza.

Per non incorrere in tale responsabilità le imprese e gli enti interessati possono dotarsi di un **modello di gestione e prevenzione dei reati corruttivi previsto dal D.Lgs. 231/2001**; in tal caso tale responsabilità viene esclusa, evitando pesanti sanzioni a carico dell'Ente. In particolare l'articolo 6 dispone che l'ente non risponde se prova che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, **modelli di organizzazione e di gestione idonei** a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- il **compito di vigilare** sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato **affidato a un organismo** dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

In dottrina è stato osservato che la necessità di creare modelli organizzativi per evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti illeciti sempre più comuni (quali i reati connessi con la sicurezza del lavoro) è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo, quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità di cui se ne poteva fare certamente a meno. Questo modo di interpretare la normativa ha portato le stesse a creare modelli organizzativi "di facciata" senza vedere in questi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. La giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non

creato a misura sull'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace.

I modelli organizzativi di cui alla citata normativa possono essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di **rischio** (compreso quello **fiscale**), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa.

Si segnala che negli **Stati Uniti**, a partire dal 2002, una legge federale (Sarbanes-Oxley Act) ha riformato *la corporate governance* e le regole contabili delle società quotate che operano nei mercati finanziari statunitensi, rafforzando il **controllo interno anche per i profili di rischio fiscale** e prevedendo, tra l'altro, l'aggravio delle sanzioni per comportamenti fraudolenti da parte del management della società.

Anche in **Italia** i controlli societari interni sono stati rafforzati con la riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 2003), e in particolare, con la legge sul risparmio (legge n. 262 del 2005), la quale prevede il rafforzamento del monitoraggio sull'operato degli amministratori esecutivi e il potenziamento il sistema dei controlli interni.