



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati

Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156


(Artt. 6, co. 6, 10, co. 1, lett. a) e b), L. 23/2014)

DOSSIER - XVII LEGISLATURA

Novembre 2015




SERVIZIO DEL BILANCIO

TEL. 06 6706-5790 - sbilanciocu@senato.it -  @SR_Bilancio

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 31/2

SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - studi1@senato.it -  @SR_Studi




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. 189/2 (*Esito pareri al Governo*)

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.

INDICE

INTRODUZIONE

- La delega fiscale3

SCHEDE DI LETTURA

- Sintesi del contenuto13
- Articoli 1-8 (*Revisione della disciplina degli interpelli*)14
- Articolo 9 (*Revisione del contenzioso tributario*).....25
- Articolo 10 (*Norme di coordinamento*)35
- Articolo 11 (*Modifiche alla disciplina degli organi della giurisdizione tributaria*).....36
- Articolo 12 (*Disposizioni transitorie*)39
- Articolo 13 (*Disposizione finanziaria*).....40

Introduzione

La delega fiscale

Il **decreto legislativo n. 156 del 7 ottobre 2015** effettua la revisione disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione della **legge 11 marzo 2014, n. 23**, che ha conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Il termine originario per l'attuazione della delega era di 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 (scaduta il 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

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;
- il [Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#), recante misure per la revisione della **disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario** (Atto del Governo n. [A.G. 184-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 157 del 2015](#), recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali** (Atto del Governo n. [A.G. 181-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 158 del 2015](#), riguardante la revisione del **sistema sanzionatorio** (Atto del Governo n. [A.G. n. 183-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015;
- il [Decreto Legislativo n. 159 del 2015](#), recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione** (Atto del Governo n. [A.G. 185-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, **oggetto del presente lavoro**;
- il [Decreto Legislativo n. 160 del 2015](#), riguardante la **stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale** e il monitoraggio e il riordino delle disposizioni in materia di **erosione fiscale** (Atto del Governo n. [A.G. 182-bis](#)), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015.

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.

Il disegno di legge di stabilità 2016 (A.S. 2111, articolo 8) prevede la modifica del predetto regime forfetario. Viene allargato il perimetro di applicabilità: sono aumentate le soglie dei ricavi per accedere al regime ed è estesa a cinque anni la disciplina di vantaggio con aliquota forfetaria al 5 per cento (anziché al 15). Si modifica, poi, il calcolo per la contribuzione dovuta a fini previdenziali: in luogo dell'esclusione dell'applicazione della contribuzione previdenziale minima (alla quale quindi è possibile nuovamente accedere), si prevede l'applicazione di una riduzione pari al 35% della contribuzione ordinaria INPS dovuta ai fini previdenziali.

Le norme sembrano 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**, e **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.

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); al riguardo alcune disposizioni in materia di concessioni dei giochi, prelievo fiscale sugli stessi sono contenute nel disegno di legge di stabilità 2016 (articolo 48 A.S. 2111);
- revisione della **fiscalità energetica e ambientale** (articolo 15).

In particolare, per quanto riguarda il **decreto in esame**, 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.

L'articolo 10 della legge contiene invece una 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.

Sullo **schema di decreto legislativo n. 184**, concernente la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, oltre alla Commissione Bilancio della Camera dei deputati per i profili di carattere finanziario (parere favorevole espresso il 29 luglio 2015), hanno espresso il parere di competenza, il 5 agosto 2015, le Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei deputati ([parere favorevole con condizioni e osservazioni](#)).

Nella stessa data ha espresso il parere di competenza la Commissione Finanze e tesoro del Senato della Repubblica ([parere favorevole con condizione e osservazioni](#)).

Il Governo, ritenendo di non accogliere integralmente tali pareri, ha quindi trasmesso nuovamente lo schema di decreto legislativo ([n. 184-bis](#)) alle Camere per l'espressione del secondo parere.

Sullo schema *184-bis*, trasmesso il 9 settembre 2015, le Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei deputati hanno espresso il parere di competenza ([parere favorevole con osservazioni](#)) in data 17 settembre 2015

Nella stessa data ha espresso il parere di competenza la Commissione Finanze e tesoro del Senato della Repubblica ([parere favorevole con osservazioni](#)).

Schede di lettura

Sintesi del contenuto

Gli **articoli da 1 a 8** recano la **revisione della disciplina degli interpelli**, riducendo sia le tipologie che i tempi di risposta per gli interpelli ed eliminando forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producono benefici, ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione. La risposta vincola l'amministrazione e il silenzio equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente.

Il **rafforzamento della tutela giurisdizionale** del contribuente (**articolo 9**) viene perseguito mediante l'estensione degli **strumenti deflattivi** del contenzioso, **l'estensione della tutela cautelare** al processo tributario, l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, **l'ampliamento della difesa personale** e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinnanzi alle Commissioni tributarie nonché tramite l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria.

Viene sancito il principio in base al quale le **spese del giudizio** tributario seguono la soccombenza. Sono rafforzati gli istituti del **processo telematico**, quali la posta elettronica certificata (PEC) e il deposito telematico.

In materia di **reclamo** e **mediazione** nel processo tributario, ferma restando la soglia di ventimila euro per accedere al reclamo, si chiarisce che il ricorso stesso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Viene altresì statuito che le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale. Rispetto alle norme vigenti, l'istituto viene esteso a tutti gli enti impositori.

La **conciliazione viene resa esperibile per tutta la durata del giudizio di merito**, anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili.

L'articolo 11 contiene norme sulla composizione e l'elezione degli organi di giurisdizione tributaria. **L'articolo 12** contiene la **disciplina transitoria** (e dispone in ordine all'entrata in vigore delle nuove norme), mentre **all'articolo 13** sono contenute disposizioni **finanziarie**.

Articoli 1-8 **(Revisione della disciplina degli interpelli)**

Come già ricordato, all'**articolo 1** si introduce una **disciplina complessiva dell'interpello** in attuazione dell'articolo 6, comma 6, della legge n. 23 del 2014, che 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).

La nuova disciplina dell'interpello è introdotta modificando l'**articolo 11 dello Statuto del contribuente** e contempla **quattro 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** ovvero sulla corretta **qualificazione di fattispecie**, 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 decreto legislativo sull'internazionalizzazione delle imprese, D.Lgs. n. 147 del 2015;
- **probatorio** (comma 1, lettera *b*)), 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 *c*)), 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.

La risposta dell'amministrazione

L'amministrazione risponde alle istanze sull'interpello **ordinario** (lettere a)) entro **novanta giorni** e a quelle sull'interpello **probatorio, antiabuso e disapplicativo** (lettere b) e c) 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 chiarisce 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 del previgente 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 procedente (**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;
- 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** prevede che l'amministrazione chieda - una sola volta - **l'integrazione della documentazione** presentata, qualora non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati. La richiesta di integrazione della documentazione ritenuta carente dall'amministrazione è obbligatoria.

In tal caso il parere è reso **entro sessanta giorni** dal ricevimento della documentazione integrativa (comma 1). Per tutte le tipologie di interpello è previsto **un unico termine di 60 giorni**, decorrente dal ricevimento della documentazione integrativa, entro il quale l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rendere il parere.

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 D.Lgs. n. 147 del 2015 – ovvero

riguardanti la procedura abbreviata di interpello preventivo, introdotta dal D.Lgs. n. 218 del 2015 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 D.Lgs. n. 147 del 2015 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**.

Accesso al regime del consolidato mondiale

Il **comma 3** dell'articolo 7 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), del D.Lgs. n. 147 del 2015 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**.

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 **antiabuso** previsto dalla lettera c) 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 a) 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**.

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 già richiamate norme in tema di certezza del diritto e sull'internazionalizzazione delle imprese.

In particolare, il **comma 14** armonizza la formulazione dell'**articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 128 del 2015 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 decreto legislativo, 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 c) del medesimo Statuto (**interpello antiabuso**).

Il **comma 16**, infine, integra l'articolo 14, comma 11, del D.Lgs. n. 147 del 2015 (*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 a) 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 nel decreto esame;
- le **regioni a statuto speciale** e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro il 1° gennaio 2017 (un anno dalla data di entrata in vigore del decreto, ai sensi dell'articolo 12, comma 1), ad adeguare i rispettivi ordinamenti;
- gli **enti locali** provvedono entro il 1° luglio 2017 (sei mesi dalla data di entrata in vigore del 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**, nel quale è disciplinato il **processo tributario**.

Oggetto della giurisdizione tributaria

L'**articolo 9, comma 1**, modifica in più punti l'**articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992**, che definisce l'**oggetto della giurisdizione tributaria**: in particolare 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.

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**, tra l'altro aggiornando le diciture contenute nell'attuale norma alle modifiche intervenute nel tempo all'articolazione amministrativa degli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Capacità di stare in giudizio

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera d)** 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. Anche in tal caso le disposizioni sono aggiornate alle nuove articolazioni funzionali dell'amministrazione finanziaria.

Assistenza tecnica nel processo tributario

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

In particolare, le norme individuano (novellati commi 3, 5 e 6 del richiamato articolo 12 del D.Lgs. 546 del 1992) i soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, operando una differenziazione tra:

- soggetti che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie. Le norme chiariscono che **l'assistenza tecnica spetta ai soggetti iscritti nella sezione "A" commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**, in modo da includere nel novero dei soggetti abilitati i ragionieri commercialisti. Accanto ai predetti soggetti iscritti nella sezione A dell'Albo dei commercialisti e degli esperti contabili, per

la generalità delle controversie l'assistenza tecnica spetta ad avvocati e consulenti del lavoro, ovvero agli impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria debitamente autorizzati dal MEF;

- soggetti abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche, ossia quelli 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 apposito titolo di studio, limitatamente alle materie concernenti alcune imposte; gli ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici e periti agrari per le controversie afferenti alla materia catastale; gli spedizionieri doganali iscritti nell'apposito albo, per le controversie relative ai tributi doganali;
- soggetti che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti. Si tratta di: funzionari delle associazioni di categoria a specifiche condizioni di legge; 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 di adeguato titolo di studio e professionale. Con un elemento di **novità rispetto al passato**, le norme proposte inseriscono tra i soggetti abilitati anche i dipendenti dei **centri di assistenza fiscale (CAF)** e delle relative società di servizi, purché in possesso di adeguato titolo di studio o professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche esposte in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF).

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 lo scopo di rafforzare il principio in base al quale le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, in ottemperanza alle prescrizioni della legge delega. In particolare, si mantiene la previsione per la quale è la parte soccombente quella condannata a rimborsare le spese del giudizio liquidate con la sentenza. Viene espunta la norma che consente alla commissione tributaria di dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, subordinando tale possibilità a specifiche condizioni.

E' stata accolta l'osservazione di cui alla lettera a) del parere espresso dalla Commissione 6^a del Senato sull'A.G. n. 184-bis, ai sensi della quale propone di richiamare sia il comma primo che il terzo dell'articolo 96 del codice di procedura civile in materia di lite temeraria, in luogo del solo primo comma.

Di conseguenza in materia di **lite temeraria nel processo tributario** il comma 2-*bis* dell'articolo 15 rinvia all'articolo 96, commi primo e terzo del codice di procedura civile: anche nel processo tributario, se la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice - su istanza dell'altra parte - la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida anche d'ufficio nella sentenza. In ogni caso, quando si pronuncia sulle spese, il giudice può condannare anche d'ufficio la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.

Il **nuovo comma 2-ter dell'articolo 15** specifica la composizione delle spese di giudizio. 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. Con il nuovo **comma 2-quinquies** dell'articolo 15 sono confermati i principi vigenti sui compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica.

Si conferma anche la disciplina della liquidazione delle spese a favore degli enti impositori, degli agenti della riscossione e soggetti concessionari della riscossione. 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.

Si chiarisce 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.

Il **comma 2-octies** dell'articolo 15, per 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 analoga disposizione del codice di procedura civile (articolo 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, tra l'altro chiarendo a quali soggetti dell'Amministrazione finanziaria si applicano le regole relative alle comunicazioni.

L'**articolo 9, comma 1, lettera h)** introduce l'**articolo 16-bis** nel D.Lgs. n. 546 del 1992 relativo alle **comunicazioni nel 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); ribadisce che 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.

Il comma 2 riproduce la già vigente norma (articolo 17, comma 3-*bis*, conseguentemente abrogato dalla **lettera i)**), secondo cui, 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.

Si dispone (comma 3 dell'articolo 16-*bis*) che le notificazioni tra le parti e i successivi **depositi** presso la Commissione tributaria possono 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. In tal modo, **tutti i depositi** presso le Commissioni tributarie possono **essere effettuati con modalità telematiche**.

Reclamo e mediazione

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

In estrema sintesi, ferma restando la soglia di ventimila euro per accedere al reclamo, si chiarisce che il ricorso stesso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Viene altresì statuito che le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale. Rispetto alle norme vigenti, l'istituto viene esteso a **tutti gli enti impositori**.

Il comma 6 del novellato articolo 17-*bis* 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**.

Si rinvia, per la disciplina del **pagamento rateale** delle **somme dovute ad esito di un reclamo**, alla analoga disciplina in caso di **accertamento con adesione** di cui **all'articolo 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997**. Sulla predetta

disposizione è intervenuto **l'articolo 2 del D.Lgs n. 159 del 2015** in materia di razionalizzazione della riscossione, emanato anch'esso in attuazione della legge di delega fiscale.

In particolare, per effetto delle modifiche, fermo restando il termine per il versamento del *quantum* dovuto per effetto dell'accertamento con adesione (venti giorni dalla redazione dell'atto), nonché il numero delle rate che possono essere versate dal contribuente (otto rate trimestrali di pari importo, o al massimo sedici rate trimestrali) viene abbassata da 51.646 a **cinquantamila euro la soglia** per accedere ad un numero superiore di rate (al massimo sedici). Per quanto attiene alle **modalità di versamento delle somme dovute**, le norme rinviano **all'articolo 15-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997**, aggiunto dal comma 3 dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 159 sopra richiamato, ai sensi del quale 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. L'articolo 15-bis, comma 2 consente, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di stabilire ulteriori modalità di versamento.

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.

Le disposizioni poi fissano (comma 7) uno sconto sulle sanzioni amministrative (che si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge) e (comma 8) stabiliscono la temporanea sospensione di riscossione e pagamento delle somme dovute, fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla notifica del ricorso che reca il reclamo. Il comma 9 estende, per quanto compatibili, le norme in esame su reclamo e mediazione anche agli agenti della riscossione ed ai concessionari della riscossione iscritti all'albo. 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 del D.Lgs. 546 de 1992, che reca indicazioni sulla **sottoscrizione del ricorso e sugli elementi in esso contenuti**: il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione, oltre che della categoria di soggetti abilitati alla quale appartiene il difensore e dell'incarico - salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente – anche dell'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 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 i casi di **sospensione del processo**, introducendone ulteriori ipotesi: il processo viene sospeso in ogni caso in cui la commissione decidente o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa. Inoltre il processo tributario è sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

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**: il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. E' eliminata l'esecutività dell'ordinanza di liquidazione 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.

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**. 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.

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. Si chiarisce tra l'altro che il dispositivo dell'ordinanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Viene aggiunto il comma 8-*bis* all'articolo 47, secondo il quale durante il periodo di sospensione cautelare **si applicano gli interessi al tasso** previsto per la **sospensione amministrativa**.

Si rammenta in proposito che l'articolo 13 del già menzionato **D.Lgs. n. 159 del 2015 in materia di riscossione** 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.

Modifiche alla conciliazione giudiziale

L'**articolo 9, comma 1, alle 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 sintesi, ai sensi della **lettera s)** la conciliazione viene resa esperibile per tutta la durata del giudizio di merito, anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili. Viene disciplinata la c.d. conciliazione "fuori udienza", nel caso in cui le parti raggiungano un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia.

La **lettera t)** inserisce 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.

Per quanto riguarda la conciliazione in udienza, essa viene perfezionata con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Esso costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Con sentenza è dichiarata l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

In particolare, **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.

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).

Il comma 2 dell'articolo 48-*ter* dispone che il versamento dell'intero importo o della prima rata è 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.

Ai sensi dei commi 3 e 4, in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, **compresa la prima**, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, precisando che si tratta delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della **sanzione** (nella misura di un terzo, di cui al richiamato articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997), **umentata della metà** - in luogo del doppio - e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Si chiarisce che l'applicazione delle norme sul pagamento rateale in caso di accertamento con adesione (che, come già rammentato *supra* in tema di reclamo, è stato modificato dal D.Lgs. n. 159 del 2015) avviene in quanto le relative disposizioni siano compatibili.

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 incluse le norme in tema di sospensione dell'esecuzione e dei processi di cui all'articolo 337 c.p.c.

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**; si 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. La sentenza di primo grado diventa, dunque, immediatamente esecutiva e può essere subordinata alla prestazione di garanzia.

Ricorso in Cassazione per saltum

L'articolo 9, comma 1, lettera z) modifica l'articolo 62 del D.Lgs. n. 546 del 1992 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 c.p.c., introducendo così il **ricorso "per saltum"** (omettendo cioè il secondo grado di giudizio) anche **nel processo tributario**.

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**, che consente a chi ha proposto ricorso in cassazione di chiedere la sospensione parziale o totale della sentenza, subordinatamente all'esistenza di un danno grave ed irreparabile. In ogni caso il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile

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** riducendo da un anno a sei mesi il termine per la riassunzione del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza.

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 sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate per revocazione secondo le norme del c.p.c., 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: le parti possono proporre istanze cautelari, in quanto compatibili.

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

Esecuzione delle sentenze di condanna

L'**articolo 9, comma 1, lettera gg)** sostituisce l'articolo 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevedendo **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 un certo importo di (10.000 euro). Si consente di esperire il giudizio di ottemperanza nei casi di inerzia dell'Amministrazione al rimborso.

La lettera gg-bis) abroga l'articolo 69-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992, per coerenza con la riformulazione dell'articolo 69 del medesimo decreto legislativo. L'abrogato articolo 69-bis dilazionava l'esecuzione delle sentenze in materia catastale al passaggio in giudicato del provvedimento di accoglimento del ricorso.

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**, al fine di precisare che detto rimedio sia quello previsto in via esclusiva nel caso di inerzia dell'Amministrazione. L'ottemperanza può essere richiesta anche nei confronti dell'agente della riscossione o del soggetto privato concessionario degli EE.LL. (iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997).

Viene fissato in 20.000 euro l'importo per il cui pagamento (e comunque per il pagamento delle spese di giudizio) il ricorso per **l'ottemperanza** 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 amplia il novero dei soggetti che possono ottenere l'autorizzazione dal MEF all'assistenza tecnica nel processo tributario, modificando i requisiti per ottenere detta autorizzazione e introducendo la possibilità che l'autorizzazione possa essere revocata o sospesa. Si introduce il divieto di esercitare attività di assistenza e rappresentanza durante i due anni successivi alla data di cessazione dell'impiego. E' aggiornata l'entità della sanzione irrogabile in caso di esercizio delle funzioni in violazione di quanto previsto nella disposizione. Il comma 2 dell'articolo 10 apporta modifiche di coordinamento modifica l'articolo 14, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 115 del 2002 in materia di spese di giustizia.

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 il decreto legislativo n. 158 del 2015 riforma – attuando la delega contenuta nella legge n. 23 del 2014 - la disciplina e l'impianto sanzionatorio amministrativo tributario.

In particolare, 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**.

Più in dettaglio, viene modificata la disciplina che consente di adottare il provvedimento cautelare *inaudita altera parte*.

Le norme previgenti subordinavano tale provvedimento all'ipotesi di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo; il presidente, ricevuta l'istanza, provvedeva con decreto motivato. Contro il decreto era ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvedeva 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. La decisione del collegio sulla misura cautelare urgente va disposta **con ordinanza**. Sono ridisciplinate le ipotesi in cui i **provvedimenti cautelari perdono efficacia**, ovvero: se **non eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione**; se – come già previsto dalle norme previgenti - non sia notificato entro centoventi giorni dalla loro adozione un atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso i predetti atti impositivi, di contestazione o irrogazione.

Articolo 11

(Modifiche alla disciplina degli organi della giurisdizione tributaria)

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.

Si rileva che il decreto 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.

In particolare 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.

Viene chiarito che il **Presidente non può essere nominato** tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i **quattro anni successivi alla nomina**.

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.

Si segnala che l'articolo 12, comma 4, del provvedimento 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.

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.

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.

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 **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**. 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'ammonizione, la censura, la sospensione dalle funzioni per un periodo da un mese a due anni, l'incapacità ad esercitare un incarico direttivo e la rimozione dall'incarico, tipizzando le condotte punibili per ciascuna sanzione.

Viene conferita specifica rilevanza alla reiterata e grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti; sono specificamente elencati i comportamenti suscettibili di censura.

La **lettera h)** modifica l'articolo 21 riguardante l'**elezione del Consiglio di presidenza** della giustizia tributaria, in particolare ridisciplinando i termini e le modalità per l'indizione delle elezioni; la composizione dell'ufficio centrale elettorale; la presentazione delle candidature e l'accertamento dei relativi requisiti

di legge; le modalità di svolgimento delle operazioni elettorali presso le sedi delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, dove sono istituiti gli uffici elettorali locali.

La **lettera i)** sostituisce l'articolo 22 in materia di **votazioni**.

E' stata accolta l'osservazione della 6^a Commissione del Senato (lettera c) del parere sull'A.G. n. 184-bis) ribadendo che ciascun elettore non può indicare più di **sei** candidati (in luogo dei tre proposti nello schema di decreto n. 184-bis) e che il voto, personale e segreto, è espresso dal giudice tributario presso la sede di Commissione dove esercita la propria funzione giurisdizionale. Sono disciplinate le operazioni di scrutinio e i relativi verbali.

La **lettera l)** modifica l'articolo 23 in materia di **proclamazione** degli eletti e **reclami**.

La **lettera m)** modifica l'articolo 24, comma 1, lettera *h)*, delegando al Consiglio di presidenza la funzione di **aggiornamento professionale** dei giudici tributari.

La **lettera n)** modifica l'articolo 29, comma 2, tra l'altro 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.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 11, l'adozione della disciplina attuativa in tema di organi della giustizia tributaria è emanato entro il 1° luglio 2016, ossia entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Articolo 12 **(Disposizioni transitorie)**

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

In particolare, il comma 1 dispone la **decorrenza** della normativa in commento a decorrere **dal 1° gennaio 2016, ad eccezione:**

- della disposizione di cui al **comma 5 dell'articolo 12**; tale norma, ai fini di un coordinamento generale della attività svolte dalla giurisdizione tributaria, a decorrere **dal 1° gennaio 2015** attribuisce la competenza sugli **atti pendenti** e su quelli **sopravvenuti** rientranti nella giurisdizione della cessata **Commissione tributaria centrale** è attribuita **alla Commissione tributaria regionale del Lazio**;
- **dell'articolo 9, comma 1, lettere ee) e gg)**, 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. **Tali disposizioni entrano in vigore dal 7 ottobre 2015, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto in commento..**

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.

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 **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)).

Dell'introdotta comma 5 si è detto *supra*.

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 50,6 milioni di euro per l'anno 2016 e 86,8 milioni di euro per l'anno 2017**, 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 37 del decreto legislativo n. 175 del 2014 (in tema di semplificazioni fiscali) ha destinato al Fondo per la delega quota parte delle maggiori entrate stimate quali derivanti dal provvedimento medesimo e, più precisamente, le risorse eccedenti quelle utilizzate a copertura del provvedimento stesso. Si tratta di **9,4 milioni di euro per l'anno 2015 e 26,8 milioni di euro a decorrere dall'anno 2016**, confluite nell'apposito fondo istituito ai sensi dell'articolo 16, comma 1 della legge delega.

Inoltre 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 ascrivito 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 a decorrere dal 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** (D.Lgs. n. 147 del 2015) **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** (D.Lgs. n. 127 del 2015) si stima che dalle disposizioni introdotte discendano oneri pari a **9,34 milioni di euro** per l'anno 2016, **a 18 milioni di euro** per il 2017 e a **20,40 milioni** a decorrere dall'anno 2018.

Come rammentato sopra, gli **oneri derivanti dal decreto in esame sono quantificati in** 50,6 milioni di euro per l'anno 2016 e 86,8 milioni di euro per l'anno 2017.

La stima degli oneri derivanti dalle norme di attuazione della delega in materia di **revisione del sistema sanzionatorio** (D.lgs. n. 158 del 2015) è pari a **40 milioni di euro annui a decorrere dal 2017**, cui si provvede mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo di cui al citato articolo 16.

Tutti i summenzionati decreti dispongono che ai rispettivi oneri si provveda mediante corrispondente riduzione del predetto Fondo, di cui all'articolo 16 della legge n. 23 del 2014.

Di seguito, una tabella riepilogativa degli andamenti del Fondo, espressi in milioni di euro.

	2015	2016	2017	2018
D.Lgs. 175/14	9,4	26,8	26,8	26,8
D.Lgs. 188/14	146	146	146	146
D.Lgs. 147/15		-99,3	-28	-40,7
D.Lgs. 127/15		-9,34	-18	-20,4
D.Lgs. 156/15		-50,6	-86,8	
D.Lgs. 158/15			-40	-40
	155,4	13,56	-	71,7

Conseguentemente, nel **disegno di legge di bilancio 2016 (A.S. 2112)** il fondo, a legislazione vigente, presenta uno **stanziamento di 13,56 milioni di euro** (Cap. 3834) per l'anno **2016**, nessuno stanziamento per il 2017, ed infine di **71,7 milioni per l'anno 2018**.