

VI COMMISSIONE PERMANENTE

(Finanze)

S O M M A R I O

ATTI DEL GOVERNO:

Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, nonché in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro, e che abroga e sostituisce il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87. Atto n. 172 (<i>Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e rinvio</i>)	75
Schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione. Atto n. 185 (<i>Esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e rinvio</i>)	76

ATTI DEL GOVERNO

Mercoledì 8 luglio 2015. — Presidenza del presidente Daniele CAPEZZONE. — Interviene il viceministro per l'economia e le finanze Luigi Casero.

La seduta comincia alle 14.05.

Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, nonché in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato

membro, e che abroga e sostituisce il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87.

Atto n. 172.

(*Seguito dell'esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e rinvio*).

La Commissione prosegue l'esame dello schema di decreto legislativo, rinviato, da ultimo, nella seduta del 24 giugno scorso.

Daniele CAPEZZONE, *presidente*, avverte che, come convenuto nella seduta di ieri, il voto sulla proposta di parere formulata del relatore, già trasmessa vi *e-mail* a tutti i componenti della Commissione nella giornata di venerdì scorso, avrà luogo domani.

Nessuno chiedendo di intervenire, rinvia quindi il seguito dell'esame a una seduta da convocarsi nella giornata di domani.

Schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione.

Atto n. 185.

(Esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del regolamento, e rinvio).

La Commissione inizia l'esame dello schema di decreto legislativo.

Paolo PETRINI (PD), *relatore*, rileva come la Commissione sia chiamata a esaminare, ai fini dell'espressione del parere al Governo, lo schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (Atto n. 185).

Sottolinea, innanzitutto, in linea generale, come esso si proponga l'obiettivo di creare un sistema di riscossione che favorisca la *compliance* fiscale, mediante norme che inducano il contribuente ad adempiere spontaneamente al pagamento delle imposte, anche attraverso forme più ampie di rateizzazione, con conseguenti benefici anche per l'Erario in termini di semplificazione e di certezza dei tempi di riscossione.

Ricorda quindi che lo schema di decreto legislativo è stato predisposto ai sensi della delega conferita al Governo dalla legge n. 23 del 2014, la quale, nel perseguire l'obiettivo generale della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti, reca, oltre ai principi di delega generali e alle procedure di delega, i principi e criteri direttivi di delega specifici per una vasta serie di materie: la revisione del catasto dei fabbricati (articolo 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (articoli 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (articoli 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 (articoli da 6 a 8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (articolo 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali

(articolo 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 (articoli da 11 a 13); la disciplina dei giochi pubblici (articolo 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (articolo 15).

Per quanto attiene allo stato di attuazione della predetta delega ricorda che finora sono stati emanati in via definitiva tre decreti legislativi.

In primo luogo richiama lo schema di decreto legislativo in materia di semplificazioni fiscali (Atto n. 99), sul quale la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con alcune condizioni e osservazioni, il 7 agosto 2014. Tra le misure previste nello schema di decreto ricorda l'introduzione della dichiarazione dei redditi precompilata, la revisione della disciplina concernente i rimborsi IVA e lo snellimento degli adempimenti connessi ad operazioni intracomunitarie e con i Paesi esteri. Il provvedimento semplifica inoltre alcuni adempimenti in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali.

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

In attuazione delle disposizioni di delega in materia di accise (contenute in particolare nell'articolo 13, comma 2 della legge delega) il Governo ha predisposto lo

schema di decreto legislativo volto a ridefinire l'imposizione sui tabacchi, sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sui fiammiferi (Atto n. 106), sul quale la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con condizioni e osservazioni, il 22 ottobre 2014. A seguito della trasmissione, da parte del Governo, dello schema 106-*bis*, trasmesso dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la Commissione Finanze della Camera ha espresso su di esso parere favorevole il 25 novembre 2014. Nella *Gazzetta Ufficiale* del 23 dicembre 2014 è stato pubblicato il decreto legislativo n. 188 del 2014, in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi.

Inoltre il Governo ha predisposto lo schema di decreto legislativo riguardante la revisione delle Commissioni censuarie (Atto n. 100), sul quale la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni e condizioni, il 6 agosto 2014. A seguito della trasmissione, da parte del Governo, dello schema n. 100-*bis*, trasmesso dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la Commissione Finanze della Camera ha espresso su di esso parere favorevole in data 22 ottobre 2014. Nella *Gazzetta Ufficiale* del 15 gennaio 2015 è stato pubblicato il decreto legislativo n. 198 del 2014, in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie.

In tale contesto sottolinea inoltre come l'attuazione della delega fiscale rappresenti uno degli interventi di riforma strategiche indicate dal DEF 2015, che le inserisce tra le venti azioni del Cronoprogramma del Programma nazionale di riforma (PNR).

Successivamente il Governo ha trasmesso alle Camere tre ulteriori schemi di decreto attuativi della delega:

lo schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (Atto n. 161), sul quale la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni, il 18 giugno

2015, mentre la Commissione 6a Finanze e tesoro del Senato ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni, il 9 giugno 2015;

lo schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto n. 162) sul quale la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni, il 18 giugno 2015; sullo stesso schema, mentre la Commissione 6^a Finanze e tesoro del Senato ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni, l'11 giugno 2015;

lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto n. 163), su cui la Commissione Finanze della Camera ha espresso parere favorevole, con alcune condizioni e osservazioni, l'11 giugno 2015, mentre la Commissione 6a Finanze e tesoro del Senato ha espresso parere favorevole, con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015.

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

lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (Atto n. 181);

lo schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (Atto n. 182);

lo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (Atto n. 183);

lo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto n. 184);

lo schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (Atto n. 185).

In tale contesto rammenta che il 27 giugno 2015 è scaduto il termine per l'attuazione della delega, il quale tuttavia, in conseguenza delle modifiche apportate all'articolo 1 della citata legge n. 23 del 2014 dall'articolo 1, comma 2, lettera a), della legge n. 34 del 2015, di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015, è prorogato fino al 27 settembre 2015 per l'emanazione degli schemi di decreto trasmessi da Governo alle Camere entro la predetta data del 27 giugno. Restano quindi inattuata o parzialmente attuate le altre parti della delega stessa non comprese negli schemi di decreto legislativi finora richiamati, in particolare per quanto riguarda:

la revisione del catasto dei fabbricati (di cui all'articolo 2 della legge n. 23), fatta salva la riforma delle Commissioni censuarie;

la revisione della riscossione degli enti locali (di cui all'articolo 10, comma 1, lettera c), della legge n. 23);

la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa (articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 23);

la definizione di autonoma organizzazione ai fini IRAP (articolo 11, comma 2, della legge n. 23);

la razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, fatta salva la revisione delle accise sui tabacchi lavorati (articolo 13 della legge n. 23);

la revisione della disciplina dei giochi pubblici e rilancio del settore ippico (articolo 14 della legge n. 23);

la revisione della fiscalità energetica e ambientale (articolo 15 della legge n. 23).

Per quanto riguarda la tempistica circa l'espressione del parere parlamentare sullo

schema di decreto, segnala come il relativo termine sia fissato al 27 luglio 2015, prorogabile di venti giorni. Qualora il Governo non intenda adeguarsi ai contenuti dei pareri parlamentari, è tenuto a ritrasmettere nuovamente lo schema di decreto, sul quale le Commissioni competenti devono esprimere il parere entro dieci giorni.

Passando al contenuto dello schema di decreto, che si compone di 14 articoli, illustra l'articolo 1, il quale novella in più parti la vigente disciplina dell'istituto della sospensione legale della riscossione, previsto dall'articolo 1, commi 537 e seguenti, della legge n. 228 del 2012, al fine di attuare il principio di delega previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge n. 23 del 2014, che prevede una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi.

In particolare, il comma 1 chiarisce che le novellate disposizioni in materia di sospensione legale della riscossione (articolo 1, commi da 538 a 540, della predetta legge n. 228 del 2012, modificate dall'articolo 1 dello schema di decreto) si applichino alle dichiarazioni presentate successivamente alla data di relativa entrata in vigore dello schema medesimo, demandando a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la disciplina delle modalità telematiche di presentazione della dichiarazione e di invio della risposta al debitore. Fino alla data fissata da tale provvedimento, resta fermo quanto disposto dalle stesse disposizioni nella versione in vigore antecedente alle modifiche apportate.

Per quanto riguarda l'attuale disciplina della sospensione legale della riscossione, ricorda che l'articolo 1, commi da 537 a 545, della legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012) ha introdotto norme volte, nel complesso, a semplificare i flussi informativi tra fisco e contribuente, ove la pretesa tributaria sottesa alle procedure di riscossione non possa essere soddisfatta (in via temporanea o definitiva) per ragioni formali o sostanziali.

In particolare, ai sensi del comma 537, gli enti e le società incaricate della riscossione dei tributi dal 1° gennaio 2013 hanno l'obbligo di sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, ove intervenga una dichiarazione del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati da quest'ultimo, alle condizioni enumerate dal successivo comma 538.

Per sospendere le procedure di esecuzione, entro novanta giorni dalla notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa, il contribuente presenta all'agente della riscossione una dichiarazione – anche con modalità telematiche – con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:

da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;

da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;

da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;

da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;

da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;

da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

Ai sensi del comma 539, entro dieci giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore, l'agente della riscossione trasmette all'ente creditore la

dichiarazione stessa e la relativa documentazione allegata, al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi.

Decorsi ulteriori sessanta giorni l'ente creditore è comunque tenuto a fornire una risposta.

Essa è inviata al debitore a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o a mezzo posta elettronica certificata ai debitori obbligati all'attivazione e può:

confermare al debitore la correttezza della documentazione prodotta e contestualmente trasmettere in via telematica all'agente della riscossione il provvedimento di sospensione o sgravio;

avvertire il debitore dell'inidoneità di tale documentazione a mantenere la riscossione sospesa, dandone anche in questo caso immediata notizia al soggetto incaricato della riscossione, per la ripresa dell'attività di recupero del credito iscritto a ruolo.

Il comma 540 prevede che, ove l'ente creditore non invii la predetta comunicazione – che conferma la pretesa debitoria o dichiara inidonea la documentazione prodotta – e ove manchino i conseguenti flussi informativi nei confronti dell'incaricato della riscossione, decorsi 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le partite oggetto della dichiarazione sono annullate di diritto; l'agente della riscossione è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli. Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente ereditare i corrispondenti importi.

Ai sensi del comma 541, ferma restando la responsabilità penale, ove il contribuente produca documentazione falsa si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'ammontare delle somme dovute, con un importo minimo di 258 euro.

Ai sensi del comma 542, gli agenti della riscossione sono tenuti a fornire agli enti creditori il massimo supporto per l'automazione della fase di trasmissione di provvedimenti di annullamento o sospensione dei carichi iscritti a ruolo.

Il comma 543 dispone l'applicazione retroattiva delle disposizioni in materia di sospensione e annullamento così introdotte: esse infatti operano anche per le dichiarazioni presentate al concessionario della riscossione prima della data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

In tal caso, l'ente creditore invia la comunicazione e provvede agli adempimenti prescritti entro 90 giorni dalla data di pubblicazione della legge in esame; in mancanza, trascorso inutilmente il termine di 220 giorni dalla stessa data, le partite oggetto di dichiarazione sono annullate di diritto ed il concessionario della riscossione è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli. Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi.

Il comma 544 prevede che, per tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a mille euro, intrapresa successivamente al 1° gennaio 2013 (data di entrata in vigore della disposizione in esame) e salvo il caso in cui l'ente creditore abbia notificato al debitore la comunicazione di inidoneità della documentazione da lui inviata, non si possa procedere alle azioni cautelari ed esecutive prima del decorso di centoventi giorni dall'invio, mediante posta ordinaria, di una comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo. Tuttavia tale disposizione non si applica alle entrate che costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea, né all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione (articolo 10, comma 1, della legge n. 161 del 2014).

Viene dunque abbassata la soglia di duemila euro indicata dalla lettera *gquinquies*) del comma 2 dell'articolo 7 del decreto-legge n. 70 del 2011, contestualmente abrogata (comma 545), che imponeva di anteporre alle azioni cautelari ed

esecutive sui debiti fino a duemila euro due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo.

In tale contesto normativo la lettera *a)* del comma 1 sopprime la lettera *f)* del citato comma 538, che consente di esperire la procedura di sospensione legale in presenza di « qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso ». Rileva come si intenda dunque evitare che possano essere presentate istanze con finalità meramente dilatorie e che dunque si faccia un uso strumentale dell'istituto.

La lettera *b)* del comma 1, al numero 1) modifica il comma 539 al fine di sopprimere il termine ivi previsto, pari a sessanta giorni, decorsi i quali l'ente creditore si pronuncia in ordine all'istanza.

In luogo della conferma al debitore della correttezza della documentazione prodotta, l'ente creditore deve comunicare al debitore direttamente l'esito dell'esame della dichiarazione (in luogo della correttezza o inidoneità della documentazione prodotta). Inoltre, viene chiarito che l'invio deve avvenire tramite apposito canale telematico, a mezzo posta elettronica certificata oppure a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno (nel testo vigente, la prima modalità ammessa per la comunicazione è la raccomandata AR, seguita dalla PEC). Resta ferma la necessità di comunicare al concessionario il provvedimento di sgravio o sospensione, ovvero la conferma della legittimità del debito iscritto a ruolo.

La lettera *b)* del comma 1, al numero 2) aggiunge un periodo al comma 539 volto a chiarire che, fino a quando l'ente creditore non comunica al debitore l'esito dell'esame della dichiarazione, resta sospeso il termine di duecento giorni decorso il quale il pignoramento perde efficacia, come previsto dall'articolo 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

La lettera *c)* del comma 1 introduce un nuovo comma 539-*bis*, ai sensi del quale viene chiarito che non è ammessa la reiterazione della dichiarazione atta a so-

spendere la riscossione; essa, comunque, non sospende le iniziative finalizzate alla riscossione.

La lettera *d*) del comma 1 inserisce un periodo alla fine del comma 540, al fine di chiarire che l'annullamento del ruolo non opera in presenza di motivi diversi da quelli eccepiti dal contribuente e tipizzati al comma 538, ovvero nei casi di:

- a) sospensione giudiziale;
- b) sospensione amministrativa;
- c) sentenza non definitiva che ha annullato il credito.

Il comma 2 dell'articolo 1 dello schema di decreto apporta modifiche di coordinamento all'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, che nella formulazione vigente, sancisce il principio generale per cui l'agente della riscossione procede, per la riscossione delle somme non pagate, a espropriazione forzata in base al ruolo, salvo il diritto del debitore di dimostrare, con apposita documentazione (rilasciata ai sensi del comma 1-*bis* del medesimo articolo 49), l'avvenuto pagamento delle somme dovute ovvero lo sgravio totale riconosciuto dall'ente creditore; l'agente della riscossione può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Ai sensi del successivo comma 1-*bis* i pagamenti delle somme dovute all'ente creditore ovvero il riconoscimento dello sgravio da parte dell'ente creditore, effettuati in una data successiva a quella di iscrizione a ruolo, devono essere tempestivamente comunicati dall'ente creditore al concessionario della riscossione, che deve rilasciare al debitore, in triplice copia, una dichiarazione attestante l'avvenuto pagamento ovvero lo sgravio totale riconosciuto; la dichiarazione è opponibile al concessionario. Il comma 1-*ter* demanda a norme secondarie le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1-*bis* e l'approvazione del modello di dichiarazione attestante l'avvenuto pa-

gamento o lo sgravio totale. Il comma 1-*quater* prevede che, nei casi di opposizione all'attività di riscossione di cui al comma 1-*bis*, l'agente abbia diritto al rimborso delle spese sostenute per l'attività di riscossione qualora l'ente creditore non abbia inviato la comunicazione dell'avvenuto pagamento o dello sgravio totale riconosciuto al debitore.

In dettaglio, la lettera *a*) del comma 2 espunge dall'articolo 49, comma 1, il riferimento al diritto del debitore di fornire prove documentali dell'avvenuto pagamento o dello sgravio.

La lettera *b*) del comma abroga il comma 1-*bis*, secondo periodo (che dispone il rilascio da parte dell'ente creditore, in triplice copia, della dichiarazione attestante l'avvenuto pagamento ovvero lo sgravio), nonché i menzionati commi 1-*ter* e 1-*quater*.

Illustra quindi l'articolo 2 dello schema, il quale intende rendere omogenea la disciplina della rateazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti e di alcuni istituti definitori dell'accertamento, nonché a semplificare gli adempimenti del contribuente, in coerenza con i principi di delega di cui all'articolo 6, comma 5, della legge n. 23 del 2014, che prevedono l'ampliamento dell'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 2 sostituisce il vigente articolo 3-*bis* del decreto legislativo n. 462 del 1997, che si occupa di rateazioni di somme dovute a seguito di controlli automatici e controlli formali sulle dichiarazioni.

Rammenta in proposito che ai sensi delle norme vigenti, le somme dovute a seguito dei controlli automatici (da versare mediante delega) e quelle dovute a seguito di controlli formali delle dichiarazioni possono essere versate in un numero massimo di sei rate trimestrali di pari im-

porto, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

L'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito dei controlli; sulle successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5 per cento annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

È previsto che il mancato pagamento tempestivo della prima rata, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo.

Rammenta inoltre che, in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, viene iscritta a ruolo, a titolo definitivo, la sanzione pari al trenta per cento di ogni importo non versato (di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997) da commisurare alla rata versata in ritardo, nonché gli interessi legali. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso (di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, come da ultimo modificato dalla legge di stabilità 2015) entro il termine di pagamento della rata successiva.

La notificazione delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo così previste deve essere eseguita entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata o pagata in ritardo.

Le norme suesposte si applicano anche alle somme da versare a seguito di ricevimento della comunicazione dell'esito dei controlli automatici (prevista dall'articolo 1, comma 412, della legge n. 311 del 2004), relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata.

È possibile stabilire che le rate siano di importo decrescente, fermo restando il numero massimo stabilito.

Per effetto delle modifiche apportate dal comma 1 all'articolo 3-bis, in primo luogo il numero delle rate per gli importi inferiori o pari a cinquemila euro viene elevato da sei a otto, fermo restando il numero massimo di venti rate, ove si superi detta soglia.

Inoltre viene espunto dal nuovo articolo 3-bis il riferimento al tasso di interesse al 3,5 per cento annuo.

Tale scelta sembra coerente con quanto previsto dallo schema di decreto in commento che, all'articolo 13, reca una complessiva unificazione della misura degli interessi dovuti per ogni tipo di tributo.

Il nuovo comma 3 del medesimo articolo 3-bis rinvia, per l'inadempimento nei pagamenti rateali, alle disposizioni di cui all'articolo 15-ter del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. n. 602 del 1973, introdotto dall'articolo 3 dello schema di decreto; in particolare, il comma 1 del nuovo articolo 15-ter ripropone la decadenza dal beneficio in caso di mancato pagamento della prima rata entro 30 giorni dalla comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della successiva. Viene stabilito che in tali ipotesi, oltre alla decadenza dalla rateazione, le residue somme dovute a titolo di imposta, gli interessi e le sanzioni in misura piena sono iscritti a ruolo.

Il novellato comma 4 del nuovo articolo 3-bis ripropone l'estensione delle suddette norme alle somme da versare a seguito di controlli automatici, per redditi soggetti a tassazione separata, mentre non viene riproposta la previsione del il vigente comma 5 dell'articolo 3-bis, che fissa un termine per la notificazione delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo per pagamenti omessi o tardivi, ossia entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata o pagata in ritardo. Non è riproposta, altresì, la possibilità di un piano di rateazione a importi decrescenti.

Ricorda che l'articolo 14, comma 2, dello schema reca una specifica decorrenza delle norme appena illustrate.

In particolare, esse si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso:

a) al 31 dicembre 2014, per le somme dovute all'esito dei controlli automatici, in particolare ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997; si tratta delle somme pagate entro trenta giorni dal ricevimento della relativa comunicazione della liquidazione, nella quale ipotesi l'ammontare delle sanzioni dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione;

b) al 31 dicembre 2013, per le somme dovute ad esito di controlli formali, e in particolare ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 462; se le somme sono pagate con delega bancaria entro 30 giorni dalla comunicazione dell'esito, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ai due terzi e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione;

c) al 31 dicembre 2012, per le somme contenute negli avvisi di liquidazione riguardanti redditi soggetti a tassazione separata (ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311), a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi relativi a lavoro dipendente soggetti a tassazione separata (tra cui il TFR, comunque i redditi cui all'articolo 17 del testo unico delle imposte sui redditi, decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986); è fatta eccezione per le somme dovute relativamente alle altre tipologie di redditi soggetti a tassazione separata (di cui all'articolo 21 del TUIR), per cui le disposizioni sulla dilazione si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Il comma 2 dell'articolo 2 sostituisce l'articolo 8 del decreto legislativo n. 218

del 1997, che si occupa della rateazione delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione.

In merito rammenta che ai sensi del vigente articolo 8 del decreto legislativo n. 218, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro venti giorni dalla redazione del relativo atto, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite l'agente della riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente.

Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 51.646 euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine di venti giorni dalla redazione dell'atto di accertamento. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione.

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

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

Il novellato articolo 8 mantiene fermo il termine per il versamento del *quantum* dovuto per effetto dell'accertamento con adesione (venti giorni dalla redazione dell'atto), espungendo il riferimento alla delega bancaria o al versamento all'agente della riscossione.

Viene mantenuto il numero delle rate che possono essere versate dal contribuente: otto rate trimestrali di pari importo, o al massimo sedici rate trimestrali.

La soglia per accedere ad un numero superiore di rate (al massimo sedici) viene abbassata da 51.646 a cinquantamila euro. Resta fermo il termine per versare la prima rata (venti giorni dall'atto di accertamento) e viene specificato, rispetto al silenzio delle norme vigenti, che le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Resta fermo il calcolo degli interessi sull'importo delle rate successive alla prima, computati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Fermo restando il termine per l'invio della quietanza agli uffici, viene espunta dall'articolo 8 la disciplina delle conseguenze del mancato pagamento delle rate, in quanto — analogamente a quanto avviene per l'articolo 3 — confluisce nella disciplina generale di cui al nuovo articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, introdotto dall'articolo 3 dello schema, richiamato dal novellato comma 4 dell'articolo 8.

Per quanto attiene alle modalità di versamento delle somme dovute, le norme rinviano all'articolo 15-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997, inserito dal comma 3 dell'articolo 2 dello schema di decreto, ai sensi del quale il pagamento si esegue mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (in sostanza, con modello 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.

Nell'ipotesi di inadempimento nei pagamenti rateizzati si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, introdotto dallo schema di decreto.

Ricorda in merito che l'articolo 14, comma 3 dello schema sancisce che le norme appena illustrate non si applicano agli atti di adesione, già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

Il comma 3 dell'articolo 2 apporta modifiche all'impianto sanzionatorio previsto nel caso di rinuncia del contribuente ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione (cd. acquiescenza). In particolare, le norme vigenti (articolo 15, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997) prevedono — tra le altre ipotesi — che la sanzione prevista per l'insufficiente dichiarazione di valore ai fini dell'imposta di registro sia ridotta a un terzo, se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.

Ai sensi dell'articolo 71 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ove il valore definitivamente accertato ai fini dell'applicazione dell'imposta, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta. Per alcuni beni e diritti (in particolare concernenti beni immobili), la sanzione si applica anche se la differenza non è superiore al quarto del valore accertato.

In dettaglio la lettera a), numero 1), del comma 3) estende la riduzione a un terzo, per rinuncia all'impugnazione, anche alle sanzioni previste per la fattispecie di occultazione di corrispettivo, prevista all'articolo 72 del richiamato decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 (tale norma prevede che, se viene occultato anche in parte il corrispettivo convenuto, si applica la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto tuttavia l'importo della sanzione eventualmente irrogata per insufficiente dichiarazione di valore).

Le disposizioni vigenti (comma 1 dell'articolo 15) prevedono un'analogha riduzione a un terzo in materia di imposta di successione e donazione, ove l'accerta-

mento che si rinuncia a impugnare riguardi la fattispecie di omissione di dichiarazione (articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986), nella quale ipotesi è dovuta una sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio; ove non è dovuta imposta, si applica la sanzione amministrativa da 258 a 1033 euro.

La lettera *a)*, numero 2), del comma 3) estende la riduzione della sanzione a un terzo anche alla fattispecie di cui all'articolo 51 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 131, ovvero al caso di infedeltà della dichiarazione, fattispecie che si verifica se si omette l'indicazione di dati o elementi rilevanti per la liquidazione o riliquidazione dell'imposta o li si indica in maniera infedele, ovvero si espongono passività in tutto o in parte inesistenti. In tale ipotesi la sanzione amministrativa va dal cento al duecento per cento della differenza di imposta. La stessa sanzione si applica, con riferimento all'imposta corrispondente, a chi rilascia o sottoscrive attestazioni o altri documenti rilevanti per la determinazione delle passività deducibili contenenti dati o elementi non rispondenti al vero.

La lettera *b)* del comma 3) apporta modifiche di coordinamento al comma 2 dell'articolo 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, al fine di renderlo coerente con l'articolo 8 del medesimo provvedimento, come novellato dal comma 2 dell'articolo in esame.

La lettera *c)* del comma 3) aggiunge all'articolo 15 il comma *2-bis.1*, che estende le agevolazioni legate all'acquiescenza disposte dall'articolo 15 (le quali, come richiamato in precedenza, consistono nella riduzione delle sanzioni a un terzo) anche all'ipotesi in cui si rinunci a impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni in materia di imposta di registro sulle « prime case » non di lusso (indicate nella Nota *II-bis* dell'articolo 1, Parte I, della Tariffa I allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986), e da quelle disposte in favore della

piccola proprietà contadina (dall'articolo 2, comma *4-bis*, del decreto-legge n. 194 del 2009).

In sintesi ricorda che la richiamata Nota al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 stabilisce una misura agevolata dell'imposta di registro (al 2 per cento, in luogo del 9 per cento) per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, a condizione che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano.

L'articolo 2, comma *4-bis* del D.L. n. 194 del 2009, con l'intento di favorire la piccola proprietà contadina, assoggetta gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa (200 euro) ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

Il comma 4 dell'articolo 2 introduce un nuovo articolo *15-bis* nel decreto legislativo n. 218 del 1997, allo scopo di disciplinare – come rilevato in precedenza – con modalità univoche il pagamento delle somme rateizzate successivamente all'accertamento con adesione e delle sanzioni ridotte a seguito di rinuncia all'impugnazione degli accertamenti.

In particolare ai sensi del comma 1 del nuovo articolo *15-bis*, tali pagamenti sa-

ranno effettuati mediante i versamenti unitari con delega di pagamento agli istituti bancari (ai sensi degli articoli 17 e 19 del predetto decreto legislativo n. 218 del 1997), fatte salve le ipotesi in cui il pagamento sia diverso in ragione del tipo di tributo.

Il comma 2 del nuovo articolo 15-*bis*, demanda ad un DM del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di stabilire ulteriori modalità di versamento.

Al riguardo segnala che l'articolo 14, comma 3, dello schema di decreto sancisce che le norme appena illustrate non si applicano agli atti già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

L'articolo 3 dello schema intende attuare i principi di cui all'articolo 6, comma 5, lettera *d*), della legge delega, in particolare procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione.

Sono razionalizzati e differenziati gli inadempimenti relativi al pagamento rateale (in caso di controlli automatici e formali, nonché a seguito di accertamento con adesione); è introdotta l'ipotesi di « lieve inadempimento » in cui non si determina la decadenza dal beneficio della dilazione. Viene esplicitata la possibilità del contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso evitando l'iscrizione a ruolo degli importi residui dovuti.

In particolare, il comma 1 inserisce nel decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 un nuovo articolo 15-*ter*, che disciplina in modo univoco le conseguenze dell'inadempimento nel pagare le somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate.

Il comma 1 del nuovo articolo 15-*ter* disciplina le conseguenze derivanti dall'inadempimento delle norme concernenti le rateazioni di somme dovute a seguito di controlli automatici e controlli formali sulle dichiarazioni, disciplinata dall'arti-

colo 3-*bis* del decreto legislativo n. 462 del 1997, novellato dall'articolo 2, comma 1 dello schema.

Al riguardo ricorda che il citato articolo 3-*bis* prevede la decadenza in caso di mancato pagamento tempestivo della prima rata, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva; l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo. Nel caso tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva si verifica l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione applicabile, salvo che il contribuente si avvalga del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva.

La nuova disciplina prevede che il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione relativa all'esito del controllo, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

Il comma 2 dell'articolo 15-*ter* disciplina l'ipotesi di rateazione a seguito dell'accertamento con adesione, di cui all'articolo 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, come sostituito dall'articolo 2, comma 2 del provvedimento in commento.

In merito ricorda che, ai sensi della disciplina vigente, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

In tale contesto il comma 2 del nuovo articolo 15-*ter* prevede che il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di

imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al trenta per cento degli importi non versati, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 3 dell'articolo 15-ter definisce il cosiddetto inadempimento lieve, che non comporta la decadenza se è dovuto a:

insufficiente versamento di una rata per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10.000 euro;

tardivo versamento della prima rata, non superiore a cinque giorni.

Il comma 4 dell'articolo 15-ter estende il lieve inadempimento anche al caso in cui si versino in un'unica soluzione le somme dovute a seguito di controlli automatici e di controlli formali (rispettivamente ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 462 del 1997), ovvero di versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione (ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997).

Il comma 5 disciplina le conseguenze del lieve inadempimento che, ai sensi del menzionato comma 3, non comporta decadenza dal beneficio di rateazione. In tali ipotesi, nonché nel caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima (pur sempre, però, entro il termine di pagamento della successiva) la frazione non pagata è iscritta a ruolo, così come una sanzione pari al trenta per cento degli importi non versati (articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, già menzionato in precedenza) e dei relativi interessi.

Il comma 6 stabilisce in via generale che l'iscrizione a ruolo non avviene se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, nel caso di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

In merito segnala che l'articolo 14, comma 4, dello schema di decreto dispone

una decorrenza differenziata per le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 1, ossia le nuove norme sull'inadempimento nei pagamenti delle somme rateizzate. Esse si applicano:

a) per le rateazioni di somme dovute a seguito di controlli automatici e controlli formali sulle dichiarazioni (articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462 del 1997), a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, per le somme dovute ai sensi del già menzionato articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 (esito di controlli automatici, con pagamento tempestivo e riduzione di sanzioni e interessi); al 31 dicembre 2013, per le somme dovute ai sensi del già menzionato articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 462 del 1997 (somme dovute all'esito di controlli formali, con sanzioni e interessi ridotti se il pagamento è tempestivo); al 31 dicembre 2012, per le somme dovute somme contenute negli avvisi di liquidazione riguardanti redditi soggetti a tassazione separata (ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge n. 311 del 2004), a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi relativi a lavoro dipendente soggetti a tassazione separata (tra cui il TFR, comunque i redditi cui all'articolo 17 del TUIR); è fatta eccezione per le somme dovute relativamente alle altre tipologie di redditi soggetti a tassazione separata (di cui all'articolo 21 del TUIR), per cui le disposizioni sulla dilazione si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013;

b) per le rateazioni di somme dovute a seguito di adesione all'accertamento (articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997), agli atti di adesione, agli atti definiti per acquiescenza (ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo n. 218), alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie perfezionati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

L'articolo 4 dello schema reca disposizioni concernenti la notifica delle cartelle

di pagamento, in particolare raggruppando in un unico articolo di legge anche i termini speciali di notifica delle cartelle introdotti nel caso di crisi aziendale o crisi del debitore persona fisica.

Al riguardo merita ricordare che il decreto-legge n. 83 del 2015, all'esame della Camera dei deputati per la conversione in legge, detta una serie di misure in materia fallimentare, civile e processuale civile nonché di natura organizzativa.

Nella legge di delega non vi è uno specifico criterio di delega che riguardi la riscossione nelle materie disciplinate dalle norme in commento; peraltro la Relazione illustrativa allegata allo schema di decreto legislativo rappresenta, al riguardo, che le norme proposte rispondono sia ad esigenze di ordine sistematico che alla necessità di assicurare la pretesa tributaria a fronte delle procedure che si attivano nel caso di crisi aziendale o di ipotetica insolvenza del contribuente.

La Relazione illustrativa chiarisce che le norme così introdotte intendono scongiurare il rischio che, nelle more dell'esecuzione del concordato preventivo, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, in assenza di un'espressa previsione di legge che esclude l'operatività della decadenza, venga a scadenza il termine per la notificazione della cartella di pagamento relativa alle somme oggetto di certificazione dell'Ufficio non iscritte a ruolo o affidate all'agente riscossione. Viene affermato infatti che, in caso di risoluzione o di annullamento del concordato o dell'accordo o di revoca di diritto di quest'ultimo, il credito tributario dovrà essere recuperato nel suo originario ammontare – al netto degli eventuali versamenti effettuati – con le ordinarie procedure per la riscossione coattiva. Le tempistiche per il perfezionamento delle procedure e per l'esecuzione dei pagamenti (generalmente con dilazioni di lunga durata) risultano, tuttavia, incompatibili con il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento con evidente pregiudizio degli interessi erariali, tenuto

conto l'inosservanza del suddetto termine determina, per l'Amministrazione finanziaria, la perdita del diritto di esigere il credito tributario non riscosso. Le disposizioni intendono dunque garantire la pretesa tributaria contro il rischio di inesigibilità, in linea con la disciplina fallimentare che all'articolo 168, secondo comma, prevede genericamente che a seguito della presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo le decadenze non si verificano.

In sintesi, l'articolo 4 disciplina in modo univoco i termini per la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti agli inadempimenti di pagamenti rateizzati (di cui all'articolo 15-ter dello decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, introdotto dall'articolo 3 dello schema). Sono poi disciplinati gli specifici termini di notifica delle cartelle in caso di crisi aziendale e della persona fisica (concordato preventivo, accordo di ristrutturazione dei debiti, composizione di crisi da sovraindebitamento e piano del consumatore).

In particolare, il comma 1, lettera a), introduce una lettera c-bis) all'articolo 25, comma 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, al fine di disciplinare i termini per la notifica delle cartelle di pagamento per le somme dovute in seguito agli inadempimenti di pagamenti rateali (conseguenti ai controlli automatici, formali, all'accertamento con adesione) di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 che, come si è visto in precedenza, viene introdotto dall'articolo 3 dello schema di decreto.

Per dette cartelle la notifica avviene entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione.

La lettera b) del comma 1 inserisce due nuovi commi, 1-bis e 1-ter, nel predetto articolo 25.

Il nuovo comma 1-bis disciplina specifiche ipotesi di notifica delle cartelle di pagamento a seguito di crisi aziendale o personale (concordato preventivo, accordo

di ristrutturazione dei debiti, composizione di crisi da sovraindebitamento, fallimento).

Per i crediti anteriori alla data di pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, se tali crediti non sono ancora iscritti a ruolo, la notifica dovrà essere effettuata, ai sensi del nuovo comma 1-*bis*, lettera *a*), entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione, ai sensi degli articoli 173 e 179 del regio decreto n. 267 del 1942;

alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo, ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del citato regio decreto n. 267.

Per quanto invece riguarda i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti (di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare), non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale (di cui all'articolo 182-*ter*, sesto comma, della legge fallimentare), il nuovo comma 1-*bis*, alla lettera *b*), stabilisce che la notifica della cartella avviene entro il 31 dicembre del terzo anno successivo al termine previsto dalla transazione fiscale medesima per i pagamenti agli enti creditori (settimo comma dell'articolo 182-*ter*), ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo.

La lettera *c*) del nuovo comma 1-*bis* disciplina i termini di notifica delle cartelle di pagamento nel caso di accordi di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore.

In particolare, per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, la notifica avviene entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 3 del 2012, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della medesima legge n. 3 del 2012.

2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-*ter*, comma 4, della legge n. 3 del 2012.

Il nuovo comma 1-*ter* dell'articolo 25 prevede che, ove successivamente alla chiusura delle procedure di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti sia dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario della riscossione possa procedere all'insinuazione al passivo fallimentare (ai sensi dell'articolo 87, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

Passa quindi a illustrare l'articolo 5 dello schema, il quale modifica la disciplina del cosiddetto accertamento esecutivo, introdotto dall'articolo 29 del decreto-legge n. 78 del 2010, in linea con le previsioni dell'articolo 6, comma 5, lettera *b*), della legge n. 23 del 2014) volte a consentire al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, al ricorrere di evidenze specifiche che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

Ricorda in merito che l'articolo 29, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010 ha previsto la concentrazione delle fasi di accertamento e riscossione, per alcune tipologie di atti emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi. Ai sensi della suddetta disposi-

zione, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, nonché il relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati.

In particolare, trascorsi sessanta giorni dalla notifica, l'accertamento diventa esecutivo. Dal 61° giorno dalla notifica dell'atto le somme dovute saranno maggiorate dell'interesse di mora; il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, nonché l'aggio per l'agente della riscossione, saranno a carico del contribuente. Decorsi ulteriori trenta giorni, quindi novanta giorni dalla notifica, la riscossione delle somme richieste — in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo — è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Ove il contribuente faccia istanza di sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato l'esecuzione forzata è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza e, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni dalla notifica dell'istanza stessa. La sospensione non si applica alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

In tale contesto il comma 1, lettera *a*), dell'articolo 5 modifica l'articolo 29, comma 1, lettera *b*), primo periodo, del decreto-legge n. 78 del 2010 al fine di chiarire che l'accertamento diventa esecutivo decorso il termine utile per la proposizione del ricorso, in luogo di sessanta giorni dalla notifica.

Il comma 1, lettera *b*), dell'articolo 5 modifica l'articolo 29, comma 1, lettera *b*), secondo periodo, del decreto-legge n. 78 al fine di chiarire che la sospensione dell'esecuzione forzata (come indicato in precedenza, operante in ogni caso per 180 giorni successivi all'affidamento in carico all'agente della riscossione salvo ipotesi specifiche di particolare urgenza) non opera in caso di accertamenti definitivi,

anche in seguito a giudicato, nonché in caso di recupero di somme derivanti da decadenza dalla rateazione.

La *ratio* della norma è eliminare la sospensione legale dell'esecuzione su somme definitivamente dovute dal contribuente, il che consentirebbe di imprimere un'accelerazione all'esazione dei crediti tributari definitivi. La modifica legislativa proposta produrrebbe pertanto l'effetto di mantenere la sospensione legale dell'esecuzione forzata esclusivamente sulle pretese tributarie contestate in sede giurisdizionale.

Il comma 1, lettera *c*), dell'articolo 5 modifica l'articolo 29, comma 1, lettera *b*), ultimo periodo, del decreto-legge n. 78 al fine di chiarire che l'agente della riscossione comunica la presa in carico al debitore, oltre che con raccomandata semplice, anche a mezzo posta elettronica.

Viene altresì eliminato il riferimento all'indirizzo presso cui l'agente della riscossione informa il contribuente della presa in carico delle somme, al fine di evitare il rischio di non garantire la conoscibilità dell'atto da parte del contribuente che, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, potrebbe aver cambiato domicilio.

Il comma 1, lettera *d*), modifica l'articolo 29, comma 1, lettera *e*), del decreto-legge n. 78 eliminandovi l'ultimo periodo, ai sensi del quale l'espropriazione forzata, in ogni caso, è avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

La *ratio* della modifica è escludere la previsione di un termine di decadenza per l'esercizio dell'attività esecutiva, considerato che, stante l'equiparazione giuridica dell'atto esecutivo alla cartella di pagamento, la suddetta previsione non appare coerente con la disciplina generale in materia di riscossione a seguito di cartella di pagamento che stabilisce, invece, termini di prescrizione.

Al riguardo la relazione illustrativa chiarisce che il termine di decadenza per avviare l'espropriazione forzata è una inutile duplicazione, in quanto vi è già il

termine di decadenza entro cui deve essere notificato l'accertamento esecutivo a presidio dell'esigenza di garantire certezza e stabilità al rapporto tributario (si tratta dell'ordinario termine per la notificazione degli avvisi di accertamento).

Illustra l'articolo 6 dello schema, che intende semplificare e cadenzare gli adempimenti del contribuente potenzialmente truffato in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento da parte dell'intermediario, a tal fine sostituendo l'articolo 1 della legge n. 423 del 1995.

Ancorché non vi sia uno specifico criterio di delega legato all'ipotesi oggetto della disposizione, le norme trovano la propria *ratio* nell'articolo 3 della legge n. 23 del 2014, che prevede una complessiva razionalizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.

Al riguardo ricorda che il vigente articolo 1 della legge n. 423 del 1995 sospende, al comma 1, la riscossione di soprattasse e di pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti iscritti nei rispettivi albi, in dipendenza del loro mandato professionale.

Ai sensi del comma 2 la sospensione è disposta dal responsabile della direzione regionale delle entrate territorialmente competente, che provvede su istanza del contribuente o del sostituto d'imposta, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria, dopo il pagamento dell'imposta ancora dovuta, e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.

In base al comma 3, dopo che la sentenza di condanna o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza del reato a carico

del professionista sono divenute irrevocabili, l'ufficio tributario che ha irrogato le sanzioni commuta l'atto di irrogazione a carico del professionista e ne dispone lo sgravio in favore del contribuente. Qualora intervenga una sentenza declaratoria di amnistia o di intervenuta prescrizione del reato o di non doversi procedere per motivi di natura processuale, il contribuente continuerà ad avvalersi della sospensione del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a condizione che promuova azione civile entro tre mesi dalla sentenza, fornendone prova all'ufficio tributario competente. In tale ipotesi, alla sospensione consegue lo sgravio del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie qualora il professionista sia condannato nel giudizio civile con sentenza irrevocabile.

Nel caso in cui l'azione penale nei confronti del professionista si concluda con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revoca il provvedimento di sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse.

Il comma 6-*bis* dispone che, in presenza dei presupposti di legge, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti di imposta per i quali sussistono comprovate difficoltà di ordine economico, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio competente per territorio può disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di legge e con di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi previsti per la dilazione di pagamento.

La novella non interviene sostanzialmente sull'impianto dei commi 1 e 6-*bis* (ora rinumerato come comma 7) del predetto articolo 1 della legge n. 423: viene in particolare chiarito che la sospensione per

condotta illecita dell'intermediario riguarda le sanzioni pecuniarie (in luogo delle pene pecuniarie e delle soprattasse) e sono apportate le modifiche formali conseguenti, in particolare, alla riorganizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Resta dunque ferma la sospensione della riscossione delle sanzioni per condotta illecita dell'intermediario e gli adempimenti connessi ad attivare tale sospensione.

La principale modifica al comma 2 dell'articolo 1 della legge n. 423 riguarda l'eliminazione della norma che subordina la sospensione, oltre che alla dimostrazione di aver fornito opportuna provvista al professionista, al pagamento dell'imposta ancora dovuta.

Viene complessivamente rielaborato l'insieme di norme che disciplinano le conseguenze del procedimento penale sulla sospensione: il novellato comma 3 dell'articolo 1 della legge n. 423 mantiene fermo l'annullamento delle sanzioni a carico del contribuente ove il giudizio si concluda con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, che sono irrogate a carico del professionista, precisando che a tale irrogazione segue l'iscrizione a ruolo nei termini di legge (ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Analoghe modifiche sono apportate col nuovo comma 4 (che comprende anche alcune ipotesi attualmente disciplinate al comma 3) con un più preciso riferimento alle sentenze favorevoli all'imputato (non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 del codice di procedura penale per motivi di natura processuale o per intervenuta estinzione del reato, ovvero non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del medesimo codice), confermando la sospensione ove il contribuente promuova tempestivamente l'azione civile e l'eventuale irrogazione a carico del professionista nel caso di sua soccombenza definitiva.

Il nuovo comma 5 dell'articolo 1 della legge n. 423 riprende il contenuto del vigente comma 4 dell'articolo 1: in caso di provvedimento definitivo di assoluzione

l'ufficio revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente.

Rispetto al testo vigente, viene chiarito che in tale ipotesi non vi è una maggiorazione delle sanzioni a carico del contribuente.

Viene tuttavia chiarito inoltre che la riscossione è effettuata nei confronti del contribuente anche ove questi non abbia promosso tempestiva azione civile – nel caso di sentenze definitive di non luogo a procedere e di non doversi procedere – ovvero, laddove promossa l'azione, il giudizio civile si concluda con un provvedimento definitivo di rigetto.

Il nuovo comma 6 dell'articolo 1 della legge n. 423 amplia il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione; in particolare, essi sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento che conclude il giudizio penale a carico del professionista o il giudizio civile eventualmente promosso nei suoi confronti (in luogo della sospensione perdurante per la sola durata del giudizio penale a carico del professionista). La parte che vi ha interesse ne dà notizia all'ufficio competente entro sessanta giorni dalla suddetta data.

Il novellato comma 7 dell'articolo 1 della legge n. 423 corrisponde all'attuale comma 6-bis dell'articolo 1; non vengono apportate modifiche di carattere sostanziale, consentendo dunque anche nel caso di specie, in presenza di comprovate difficoltà di ordine economico, la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi, per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico.

Al riguardo segnala che la Relazione illustrativa che accompagna lo schema rileva che « è stato eliminato l'obbligo per il contribuente di prestare la garanzia in caso di sospensione/dilazione del pagamento delle imposte ».

Il novellato comma 7 dell'articolo 1 dell'articolo 1 della legge n. 423 continua tuttavia a menzionare l'obbligo di rilascio di apposita garanzia, rinviando esplicitamente all'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, relativo alle modalità e condizioni per i rimborsi IVA, il quale è stato recentemente modificato dal decreto legislativo n. 175 del 2014 (in materia di semplificazioni fiscali) nel senso, tra l'altro, di eliminare l'obbligo di prestare idonea garanzia ai fini dell'ottenimento dei rimborsi IVA disciplinati dalla medesima norma.

A tale ultimo proposito osserva dunque come, sebbene in sostanza il rinvio all'articolo 38-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 non comporti l'obbligo di prestazione di garanzia, occorrerebbe espungere il riferimento al medesimo articolo 38-bis presente nel nuovo comma 7.

Passa quindi a illustrare l'articolo 7 dello schema, il quale sostituisce integralmente l'articolo 38 del decreto legislativo n. 346 del 1990, recante il Testo unico delle imposte di successione e donazione, allo scopo di uniformare le disposizioni sul pagamento e la rateizzazione dell'imposta di successione alle altre proposte di modifica normativa recate dallo schema di decreto, in particolare con gli esiti dei controlli automatizzati (articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973), dei controlli formali (articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973) e dell'accertamento con adesione (articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462 del 1997 e articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, modificati dallo schema di decreto).

Viene inoltre recepito nell'ambito del richiamato TU quanto previsto dall'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 (introdotto dall'articolo 3 dello schema) in tema di inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate.

Le disposizioni proposte intendono attuare le norme di delega (articolo 6,

comma 5, lettera c), della legge n. 23 del 2014) nella misura in cui impegnano il legislatore delegato a procedere ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari.

In merito ricorda che il vigente articolo 38 del decreto legislativo n. 346 consente di rateizzare il *quantum* dovuto, a condizione che sia versato almeno il 20 per cento delle imposte, delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora entro sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione; il rimanente importo è versato in rate annuali posticipate. La dilazione, che va richiesta contestualmente ai predetti pagamenti, non può estendersi oltre il quinto anno successivo a quello dell'apertura della successione e viene accordata entro novanta giorni dalla data della richiesta stessa.

Sugli importi dilazionati sono dovuti, con decorrenza dalla data di concessione della dilazione, gli interessi a scalare nella misura determinata con decreto del Ministro delle finanze.

La dilazione è concessa a condizione che sia prestata idonea garanzia mediante ipoteca o cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato al valore di borsa, o fideiussione rilasciata da istituto o azienda di credito o polizza fideiussoria rilasciata da impresa di assicurazioni autorizzata. Gli atti e le formalità relativi alla costituzione e alla estinzione di queste garanzie sono soggetti all'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa. Il contribuente ha in ogni caso diritto di ottenere la dilazione, se offre di iscrivere ipoteca su beni o diritti compresi nell'attivo ereditario di valore complessivo superiore di almeno un terzo all'importo da dilazionare, maggiorato dell'ammontare dei crediti garantiti da eventuali ipoteche di grado anteriore iscritte sugli stessi beni e diritti.

Salva l'applicazione delle sanzioni stabilite per il ritardo nel pagamento, si decade dal beneficio della dilazione se non si provvede al pagamento delle rate scadute entro sessanta giorni dalla notifica-

zione di apposito avviso. È tuttavia in facoltà dell'ufficio competente di concedere una nuova dilazione.

Con le novità introdotte al comma 1 dell'articolo 38 rimane fermo l'obbligo di versare almeno il venti per cento dell'imposta liquidata, nei medesimi termini, e tuttavia viene disposto che:

1) il debito residuo possa essere dilazionato in otto rate trimestrali e, per importi superiori a ventimila euro, in dodici rate trimestrali (anziché in un massimo di cinque rate annuali a prescindere dagli importi);

2) la rateazione non è comunque consentita per debiti d'imposta inferiori a 1.000 euro.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 38 prevede l'applicazione degli interessi calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata. Inoltre, le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Non sono riproposte le disposizioni dei commi 3 e 4 in materia di prestazione di garanzia, coerentemente alle prescrizioni di cui all'articolo 6 dello schema di decreto e, più in generale, alla tendenza della legislazione tributaria dell'ultimo periodo (che ha visto ridursi, per quanto possibile, le ipotesi in cui sussiste obbligo di prestare idonea garanzia per accedere a benefici fiscali, quali la dilazione dei pagamenti e i rimborsi IVA).

I nuovi commi 3 e 4 introducono anche per l'imposta di successione quanto disposto dall'articolo 3 dello schema (che introduce un nuovo articolo 15-ter nel decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973) in relazione agli esiti dei controlli automatizzati, formali e all'accertamento con adesione.

In particolare, ai sensi del novellato comma 3 dell'articolo 38 viene stabilito che il mancato pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata entro i sessanta giorni o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dalla rateazione e l'iscrizione dell'importo dovuto con sanzioni e interessi, dedotto quanto già versato.

Il nuovo comma 4 dell'articolo 38 introduce la nozione di «lieve inadempimento», che evita la decadenza dalla rateazione nel caso di insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a diecimila euro, nonché in caso di tardivo versamento della somma (pari al venti per cento) non superiore a cinque giorni. Ai sensi del nuovo comma 5 gli effetti del lieve inadempimento si producono anche con riferimento al versamento in un'unica soluzione.

Il comma 6 del novellato articolo 38 stabilisce che, in caso di lieve inadempimento, si applicano i commi 4 e 5 del nuovo articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in tema di iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata e della relativa sanzione, nonché per quanto concerne la possibilità, per il contribuente, di usufruire del ravvedimento operoso.

Viene, altresì eliminata la previsione contenuta nel vigente comma 5, che consente all'Ufficio di concedere un'altra dilazione anche se il contribuente è già decaduto dal beneficio della dilazione – non avendo provveduto al pagamento delle rate scadute entro sessanta giorni dalla notificazione di apposito avviso.

Illustra quindi l'articolo 8 dello schema, il quale introduce un periodo nel comma 1 dell'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, in tema di autocompensazione di imposta, allo scopo di consentire il rimborso delle eventuali eccedenze di credito utilizzate in compensazione secondo le regole previste dalle singole leggi d'imposta.

In merito ricorda che il comma 1 del menzionato articolo 31 vieta la compensazione mediante versamento unitario, relativa alle imposte erariali, fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto viene applicata la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di paga-

mento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. Sono previsti specifici casi in cui la sanzione non può essere applicata (fintantoché pende contestazione giudiziale o amministrativa) e specifici limiti alla sanzione stessa. È ammesso comunque il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte.

La Relazione illustrativa al riguardo chiarisce che la precisazione recata dall'articolo 8 è necessaria per scongiurare il pericolo che, simulando un'errata compensazione (ad esempio utilizzando un credito erariale per pagare un debito non erariale iscritto a ruolo), possa essere aggirato il sistema di garanzie ordinariamente adottato per il rimborso dei crediti d'imposta.

La modifica consente dunque di disciplinare in maniera univoca e, soprattutto, omogenea il trattamento dei crediti d'imposta da liquidare al contribuente. L'unica particolarità che continuerà a caratterizzare tale tipologia di rimborso sarà la materiale corresponsione delle somme che, in ossequio al DM 10 febbraio 2011, sarà comunque effettuata dall'Agente della riscossione utilizzando i fondi ricevuti e previo nulla osta dell'Agenzia delle Entrate, da rilasciarsi qualora il rimborso risulti spettante secondo la disciplina prevista dalle singole leggi d'imposta.

Passa quindi a illustrare l'articolo 9 dello schema, il quale intende riformare il vigente sistema della remunerazione del servizio nazionale della riscossione (cosiddetto aggio).

Il principio generale è che venga riconosciuto agli agenti della riscossione il ristoro degli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati al costo di funzionamento del servizio.

La norma rimodula e modifica radicalmente i criteri di remunerazione del sistema nazionale della riscossione, ponendo i relativi oneri a carico del bilancio dello Stato, cui affluiranno tutte le somme dovute dai debitori.

In sostanza, l'onere di riscossione che grava sui debitori iscritti a ruolo passa dall'otto per cento sulle somme iscritte a ruolo rimosse e sui relativi interessi di mora al sei per cento (ridotto del 50 per cento in caso di pagamento effettuato entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella).

I debitori iscritti a ruolo sopportano, altresì, gli oneri legati all'effettuazione delle procedure esecutive e quelli necessari per la notifica della cartella di pagamento o degli altri atti di riscossione.

Anche gli enti creditori contribuiscono alla remunerazione del sistema con una quota percentuale del riscosso di competenza.

Anche in tale ipotesi non si rinvengono, nella legge di delega, specifici principi riguardanti la remunerazione del servizio nazionale di riscossione; è tuttavia da ritenersi che la riforma attuata dall'articolo 9 rientri nei più generali e già menzionati intenti di razionalizzazione della riscossione di cui all'articolo 3 della legge n. 23 del 2014.

La disposizione sostituisce a tal fine integralmente l'articolo 17 del decreto legislativo n. 112 del 1999.

La nuova disciplina recata dal comma 1 del nuovo articolo 17 specifica che entro il 31 gennaio di ciascun anno Equitalia Spa, previa verifica da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, individui e renda pubblici, sul proprio sito *web*, i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione.

Detti costi possono includere una quota incentivante destinata al miglioramento delle condizioni di funzionamento della struttura e dei risultati complessivi della gestione, misurabile sulla base di parametri, attinenti all'incremento della qualità e della produttività dell'attività, nonché della finalità di efficientamento e razionalizzazione del servizio.

Viene rinviata ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione dei criteri e dei parametri per la determinazione dei costi e quelli in rela-

zione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali individuate nel comma 2.

Il comma 2 del novellato articolo 17 prevede che gli oneri dovuti agli agenti di riscossione sono costituiti da:

a) una quota, denominata oneri di riscossione a carico del debitore, pari al 3 per cento delle somme iscritte a ruolo in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, ovvero pari al 6 per cento delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora in caso di pagamento oltre tale termine. Limitatamente alla riscossione spontanea a mezzo ruolo, tale quota è pari al 2 per cento delle somme iscritte a ruolo rimosse oltre il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella;

b) una quota, denominata spese esecutive, correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte dell'Agente della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spesa oggetto di rimborso;

c) una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione, anch'essa da determinare con il decreto;

d) una quota, pari al 3 per cento delle somme rimosse entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, a carico degli Enti che si avvalgono degli agenti della riscossione.

Il comma 3 del novellato articolo 17 conseguentemente abroga l'articolo 10, comma 13-*quinquies* del decreto-legge n. 201 del 2011, che fissava termine di emanazione delle norme attuative della riforma della remunerazione disposta col predetto decreto-legge del 2011 che, come ha ricordato, sarebbe entrata in vigore dall'emanazione della relativa disciplina secondaria.

L'articolo 10 dello schema apporta alcune modifiche alla vigente disciplina della

dilazione delle somme iscritte a ruolo, oggetto di numerosi interventi nel corso del tempo (da ultimo con il decreto-legge n. 69 del 2013).

Le previsioni dell'articolo intendono attuare quanto previsto dall'articolo 6, comma 5, della legge n. 23 del 2014.

In particolare, il comma 1, lettera a), numero 1), sostituisce integralmente il comma 1 dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 603 del 1973, al fine di chiarire che per ottenere la dilazione è sufficiente che il contribuente dichiari di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà; in tal caso l'agente della riscossione deve concedere (in luogo di averne la facoltà) la rateizzazione. Sono escluse dalla dilazione le somme dovute a titolo di diritti di notifica. Resta fermo il numero di rate (al massimo settantadue, con cadenza mensile).

Viene chiarito però che, ove le somme siano di importo superiore a cinquantamila euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

Il numero 2) della predetta lettera a) sostituisce il comma 1-*quater* dell'articolo 19, in materia di iscrizione di ipoteca immobiliare.

In primo luogo, viene chiarito che, ricevuta la richiesta di rateazione, l'Agente della riscossione può iscrivere il fermo amministrativo di beni mobili registrati (ad esempio automobili e imbarcazioni, di cui all'articolo 86 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), al pari di quanto già previsto per l'ipoteca, solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta stessa, ovvero di decadenza dal beneficio.

Sono fatti salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione.

A seguito della presentazione di tale richiesta, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-*bis*, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della

prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Viene, inoltre, espressamente chiarito che per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-bis non può essere concessa la dilazione; rileva come si tratti delle somme pagate dalle amministrazioni pubbliche e dalle società a prevalente partecipazione pubblica le quali sono tenute, prima di effettuare il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, a verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo. In caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Viene specificato inoltre che a seguito della presentazione della richiesta di dilazione non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa; in caso di relativo accoglimento, solo il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate. Tale effetto si produce a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Il numero 3) della lettera a) modifica il comma 3 dell'articolo 19 al fine di ridurre da otto a cinque il numero di rate non pagate che condizionano la decadenza dal beneficio.

Inoltre, (sostituendo la lettera c) del predetto comma 3) anche in caso di decadenza dai piani di ammortamento concessi a decorrere dall'entrata in vigore

della disposizione in esame, i contribuenti possano ottenere comunque – a differenza di quanto accade a normativa vigente – un nuovo piano di rateazione. La nuova rateazione è concessa a condizione che, al momento della presentazione della relativa istanza, le rate del precedente piano, già scadute alla data di tale presentazione, vengano integralmente saldate. In tal caso la dilazione sarà concedibile per un numero di rate non superiore a quello delle rate del piano precedente, non ancora scadute alla medesima data di presentazione dell'istanza. Restano ferme anche in tale ipotesi le norme in materia di iscrizione di ipoteca e fermo.

La lettera b) dell'articolo 10 modifica l'articolo 39, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in particolare sopprimendo la previsione secondo cui gli interessi relativi al periodo di sospensione della riscossione sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione. Rileva come, in tal modo, si intenda semplificare il sistema di riscossione, consentendo la riscossione di tali interessi direttamente da parte dell'agente della riscossione, analogamente a quanto avviene per gli interessi di mora.

Al riguardo ricorda che l'articolo 14, comma 5, dello schema prevede che le novelle alla disciplina della rateazione delle somme iscritte a ruolo (di cui all'articolo 19, commi 1, 1-*quater* e 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, modificate dall'articolo 10), si applicano alle dilazioni concesse e ai ruoli consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in commento.

L'articolo 11 modifica la disciplina dell'annullamento o di revoca in autotutela degli atti dell'amministrazione finanziaria, consentendo al contribuente cui sia stato comunicato un provvedimento di autotutela parziale di avvalersi dei benefici previsti dalle singole leggi di imposta.

Anche tale disposizione, in mancanza di un principio specifico, sembra rientrare nell'intento dell'articolo 3 della legge n. 23 del 2014 di operare una complessiva ra-

zionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.

Al riguardo rammenta che la vigente disciplina dell'autotutela nell'amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 2-*quater* del decreto-legge n. 564 del 1994, stabilisce che il potere di annullamento o di revoca comprende anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.

In tale contesto l'articolo 11 aggiunge i commi da 1-*sexies* a 1-*octies* nel richiamato articolo 2-*quater* del decreto-legge n. 564 del 1994, in particolare prevedendo che:

nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso; in caso di ricorso già proposto è previsto che le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute (nuovo comma 1-*sexies*);

le nuove disposizioni non si applicano nelle ipotesi individuate all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997, relative alla definizione agevolata delle sole sanzioni irrogate contestualmente al recupero del tributo (nuovo comma 1-*septies*); in tale ipotesi il contribuente paga un terzo della sanzione irrogata, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso;

l'atto di autotutela parziale non è autonomamente impugnabile, in quanto – come spiegato la Relazione illustrativa – si tratta di una rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato (comma 1-*octies*).

L'articolo 12 dello schema intende razionalizzare e uniformare la disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali.

Viene previsto che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti; viene previsto termine univoco (30 giorni dal termine del periodo di sospensione) entro cui devono essere effettuati i versamenti interessati dalla sospensione. Viene stabilito che nelle medesime ipotesi i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici finanziari che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Anche tale disposizione sembra rientrare nell'intento, indicato dall'articolo 3 della legge n. 23 del 2014, di operare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.

In particolare, il comma 1 prevede che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti tributari, previdenziali e assicurativi, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti.

Viene chiarito che tale disposizione deroga all'articolo 3, comma 3, dello statuto del contribuente, ai sensi del quale i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Viene previsto termine univoco (30 giorni dal termine del periodo di sospensione) entro cui devono essere effettuati i versamenti interessati dalla sospensione.

La Relazione chiarisce che tale termine opera qualora non siano emanate specifiche disposizioni circa la ripresa della riscossione, in tal modo con l'intento di colmare una lacuna normativa.

Il comma 2 chiarisce che i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali (ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali) e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati — anche in tale ipotesi, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, dello statuto del contribuente — fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Il comma 3 sancisce il divieto di notifica delle cartelle di pagamento durante il predetto periodo di sospensione.

L'articolo 13 introduce una complessiva revisione della misura dei tassi degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo.

Il tasso di interesse viene determinato preferibilmente in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Fino all'emanazione del suddetto decreto continuano ad applicarsi le disposi-

zioni 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. Viene disposto infine che la misura del tasso di interesse può essere rideterminata annualmente con decreto Ministro dell'economia e delle finanze.

Più in dettaglio, il comma 1 dispone che il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, anche in ipotesi diverse da quelle previste dall'articolo 13 del decreto-legge n. 557 del 1993 (che ha fissato univocamente la misura degli interessi per la riscossione o per il rimborso di imposte in una serie specifica di ipotesi), è determinato possibilmente in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ai sensi del comma 2, viene affidata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, la misura e la decorrenza dell'applicazione del predetto tasso di interesse in misura unica.

Il comma 3 chiarisce che fino all'emanazione del decreto, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui alle singole leggi d'imposta e il decreto ministeriale del 21 maggio 2009, che ha razionalizzato la disciplina degli interessi per la riscossione ed il rimborso dei tributi.

Il comma 4 dell'articolo 13 consente di rideterminare annualmente la misura generale del tasso di interesse — di cui al comma 1 — con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Segnala quindi come il comma 5 apporti modifiche alla disciplina degli interessi di mora, di cui all'articolo 30 decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, al fine di ripristinare la previsione secondo cui che gli interessi di mora si producono anche con riferimento alle sanzioni pecuniarie tributarie e agli interessi,

che ne vengono esclusi dalla normativa vigente; tale disposizione entra in vigore con l'entrata in vigore del decreto ministeriale che fissa la misura possibilmente univoca del tasso di interesse.

Il comma 6 reca la clausola di invarianza finanziaria.

L'articolo 14 dello schema reca la disciplina transitoria, in particolare dispo-

nendo specifiche decorrenze per alcune delle norme recate dallo schema di decreto, già illustrate in precedenza.

Daniele CAPEZZONE, *presidente*, nessun altro chiedendo di intervenire, rinvia il seguito dell'esame ad altra seduta.

La seduta termina alle 14.20.