

## Relazione illustrativa

### TITOLO I

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

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

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

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

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



37 bis, comma 8, del DPR 600), prime tra tutte il silenzio assenso (a presidio della certezza dei tempi di risposta) e la nullità degli atti impositivi e sanzionatori difformi dalla risposta dell'amministrazione (a garanzia del vincolo imposto dalla medesima risposta alla amministrazione).

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

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

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

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

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

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

- la tendenziale eliminazione delle forme di interpello "obbligatorio", sopra descritte, in quanto queste hanno finito per gravare i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio preventivo, per l'amministrazione finanziaria;

- l'omogeneità, da intendersi riferita non tanto alle finalità che l'interpello può assolvere quanto, soprattutto, alle esigenze di una eventuale tutela giurisdizionale ed alle regole procedurali applicabili;



- la maggiore tempestività nella redazione dei pareri quale elemento ulteriore e diverso rispetto alla certezza dei tempi della risposta, che ha portato, da un lato, a attribuire perentorietà a tutti i termini di risposta (anche quelli relativi ad istanze per le quali finora il termine previsto dalla legge è meramente ordinatorio) e, dall'altro, ad attuare una significativa riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze, specialmente nelle ipotesi di richiesta di documentazione integrativa.

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

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

- l'articolo 1 contiene importanti modifiche all'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, finalizzate, da un lato, ad attribuire dignità di principio statutario al diritto di interpello in relazione a tutte le tipologie, comprese quelle diverse dall'interpello ordinario attualmente contemplato e, dall'altro, a rendere comuni le garanzie attualmente previste;

- gli articoli da 2 a 5, dedicati a tracciare le più importanti disposizioni procedurali del nuovo interpello, disciplinano la legittimazione alla presentazione delle istanze, il contenuto delle stesse, le regole dell'istruttoria e i casi di inammissibilità;

- l'articolo 6 è specificamente dedicato al coordinamento con la successiva fase amministrativa ed eventualmente con quella giurisdizionale;

- l'articolo 7 contiene una serie di modifiche alle norme vigenti, rese necessarie per effetto delle novità introdotte dal decreto;

- l'articolo 8 prevede un rinvio a provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali per dettare eventuali ulteriori regole procedurali, prime tra tutte quelle concernenti l'individuazione dell'ufficio competente ai fini della presentazione dell'istanza e ai fini della risposta e le regole per la comunicazione di quest'ultima agli istanti.

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

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

Il nuovo articolo 11 dello Statuto, rubricato "diritto di interpello", nell'elevare al rango dei principi statutari il diritto di interpello del contribuente in quanto tale e nel riconoscere garanzie comuni per tutti i tipi di istanze, con ciò innovando significativamente rispetto al panorama attuale, riconosce ed anzi valorizza le peculiarità e l'autonomia delle diverse tipologie ad esso riconducibili, individuandone, in particolare, le seguenti quattro (in accoglimento della osservazione di cui alla lettera a) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica, ed alla



lettera a) del parere reso dalle Commissioni riunite II e VI (giustizia e finanze) della Camera dei Deputati, le originarie prima e seconda tipologia di interPELLI sono state unificate):

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

L'*interpello "ordinario"* si pone in linea di continuità con le vigenti disposizioni statutarie, arricchendole però di un profilo nuovo, maggiormente incentrato sulla qualificazione normativa della fattispecie concreta. In questo senso si può dire che con il nuovo interpello "ordinario" l'obiettivo incertezza che legittima la proposizione di un'istanza di interpello viene declinata in due modi, tra loro complementari.

Il primo in nulla differisce rispetto a quanto attualmente previsto; dallo Statuto; la richiesta di parere del contribuente, infatti, presuppone la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza *sull'interpretazione* delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali (interpello ordinario "interpretativo"). Il legislatore, nella definizione contenuta nella prima parte della lettera a), in altre parole, si limita a mutuare la formulazione contenuta attualmente nell'articolo 11, confermando la struttura di interpello "generale", attivabile in relazione a qualsiasi disposizione di legge che si presenti obiettivamente incerta nella sua applicazione alla fattispecie concreta e personale.

Il secondo, invece, dà rilievo più all'obiettivo incertezza *sulla qualificazione* della fattispecie che all'interpretazione delle norme di legge invocate dal contribuente nel caso concreto (interpello ordinario "qualificatorio"). Nella seconda parte della lettera a) in esame, infatti, Si-si prevede, e la facoltà del contribuente di chiedere un parere non tanto in relazione alla "applicazione delle disposizioni" quanto in ordine alla "corretta qualificazione delle fattispecie" quando sussistano obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime. A differenza del primo caso, dunque, l'oggetto dell'interpello non è la norma, ma la qualificazione della fattispecie. L'interpello in questione espressamente esclude le ipotesi già rientranti nell'ambito applicativo (i) della nuova procedura di riling internazionale prevista dall'articolo 1 dello schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (d'ora in avanti "decreto internazionalizzazione" che ha di recente sostituito l'articolo 8 del decreto legislativo 269 del 2003), (ii) e delle ipotesi costituenti "nuovo investimento" nell'accezione prevista dall'articolo 2 del decreto internazionalizzazione, per le quali è possibile attivare la procedura di interpello speciale "dedicata" ivi prevista. La facoltà di presentazione delle istanze di interpello presuppone in ogni caso l'esistenza di un'obiettivo incertezza sulla qualificazione delle fattispecie, con la conseguenza che quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell'istanza. Rientrano, in particolare, nell'ambito applicativo della nuova ipotesi tutte quelle fattispecie, purché complesse, obiettivamente incerte - quali ad esempio la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti di cui al nuovo articolo 168 ter del TUIR o la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero a quelle di rappresentanza- sempre che l'istanza sia finalizzata ad ottenere chiarimenti sull'applicazione di disposizioni tributarie.

Resta fermo che l'interpello di cui alla lettera a), del comma 1, non può comunque avere ad oggetto accertamenti di tipo tecnico. Non potrà quindi correttamente qualificarsi istanza di interpello quella tesa ad ottenere accertamenti di fatto (ad esempio, le operazioni di classamento, di calcolo della consistenza e l'estimo catastale ovvero l'accertamento della natura illecita di un



provento ai fini dell'applicazione della relativa disciplina) esperibili esclusivamente nelle sedi proprie.

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

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

- le istanze di interpello attualmente previste dall'articolo 11, comma 13, della legge 413 del 1991, tese a fornire, in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in paesi cd "black list", la dimostrazione delle condizioni esimenti previste dall'articolo 110 del TUIR;
- le istanze di interpello cd. Controlled Foreign Companies (d'ora in avanti CFC) ai sensi dell'articolo 167 del TUIR. tese a fornire la dimostrazione delle condizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo ;
- le istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del TUIR dagli enti creditizi che scelgano di non applicare il regime proprio delle partecipazioni di cui all'articolo 87 TUIR a quelle acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia;
- le istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'articolo 124 del TUIR, presentate in occasione della effettuazione di operazioni di riorganizzazione generalmente interruttrive del medesimo, tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articolo 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime;
- le istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale di cui all'articolo 132 del TUIR;
- le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate "non operative" ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'articolo 30 della legge 30 dicembre 1994, n. 724;
- le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibile di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale 14 marzo 2012.

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



dell'amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione, ai sensi del comma 3 dell'articolo 37 del DPR 600 del 1973.

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

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

Al riguardo giova ricordare che il comma 3, nella previsione dei tempi di lavorazione sopra indicati, ha contribuito a dare attuazione all'esigenza di uniformità delle regole rispetto al passato; basti pensare che nel contesto degli interpelli di cui alla lettera b) - per i quali vale il nuovo termine unico di 120 giorni - sono ricomprese fattispecie estremamente eterogenee tra loro, oggetto, in passato, di trattamenti estremamente differenziati anche nei tempi di lavorazione. Mentre, infatti, per le istanze di interpello ex art. 113 del TUIR e per quelle CFC ex articolo 167 TUIR (così come per le istanze di interpello nell'ambito della continuazione del consolidato nazionale e dell'accesso al consolidato mondiale ai sensi, rispettivamente, degli articoli 124 e 132 del TUIR) valevano le regole ed i tempi di lavorazione degli interpelli ordinari, per gli interpelli delle società non operative, così come per le istanze di interpello relative al beneficio ACE ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del citato decreto legge 201 del 2011 (fissati ordinariamente in 90 giorni) non era prevista la perentorietà dei tempi di risposta.

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

La nuova formulazione, nel confermare la vincolatività della risposta solo per l'amministrazione, rispetto al passato, innova il testo identificando espressamente l'amministrazione "in ogni suo organo", compresi, pertanto, quelli ausiliari. Per effetto della nuova disposizione dello Statuto, in altre parole, la presenza di una risposta favorevole preclude anche ai verificatori della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate di formulare rilievi nel processo



verbale di constatazione emesso in esito ad accessi, ispezioni e verifiche, laddove le medesime questioni siano state oggetto di un vaglio favorevole dell'amministrazione in sede di risposta all'istanza, sempre che non siano emersi, nel corso dell'indagine, elementi che alterano il quadro rappresentato dal contribuente in sede di presentazione dell'istanza di interpello.

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Con riferimento all'articolo 1 non si è reputato opportuno accogliere le seguenti osservazioni presenti nei pareri resi dalle Commissioni parlamentari per i motivi specificati in relazione a ciascuna di esse:

- osservazione di cui alla lettera a), 6<sup>a</sup> Commissione del Senato; osservazione di cui alla lettera b), II e VI Commissioni riunite della Camera, concernente la specificazione di talune fattispecie definibili con l'interpello di cui alla lettera a) del comma 1, dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente: una elencazione puntuale e dettagliata delle fattispecie rientranti nell'ambito applicativo della lettera a) del nuovo articolo 11 (con particolare riferimento al profilo "qualificatorio" dell'interpello rischierebbe di ingenerare il convincimento in ordine alla sua applicazione limitata ai casi espressamente contemplati, lì dove invece l'intenzione del legislatore appare quella di introdurre un nuovo strumento di dialogo generale, da declinare nelle singole fattispecie di volta in volta individuabili.

Peraltro, si fa presente che le ipotesi di valutazione dell'inerenza e dell'eventuale esterovestizione (espressamente citate dalle Commissioni parlamentari) renderebbero necessarie complesse indagini fattuali, che dovrebbero fondarsi su penetranti poteri istruttori, non esercitabili invece nel quadro della procedura dell'interpello in questione;

- osservazione di cui alla lettera a), 6<sup>a</sup> Commissione del Senato; osservazione di cui alla lettera c), II e VI Commissioni riunite della Camera, concernente l'accorpamento nella lettera a) del comma 1, dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente anche dell'interpello anti-abuso: in considerazione della introduzione nell'ordinamento di una disposizione disciplinante la figura dell'abuso del diritto (articolo 10 bis dello Statuto del contribuente, recentemente introdotto dal decreto legislativo n. 128/2015) che tra l'altro contiene un richiamo espresso all'interpello antielusivo, si ritiene opportuno mantenere fermo l'attuale assetto che conserva l'autonomia di detta tipologia di interpello rispetto a quella generale.

Sotto il profilo tecnico si rappresenta, inoltre, che l'estensione a questa figura di interpello della più breve tempistica di lavorazione degli interpelli ordinari non appare compatibile con la delicatezza delle fattispecie oggetto di istanza, anche in considerazione della necessità che si formi nei primi anni di applicazione delle nuove disposizioni un orientamento di prassi amministrativa e giurisprudenziale in ordine ai confini applicativi del nuovo articolo 10 bis dello Statuto del contribuente;





- osservazione di cui alla lettera a), 6<sup>a</sup> Commissione del Senato; osservazioni di cui alle lettere d) e) ed f), II e VI Commissioni riunite della Camera, concernenti l'auspicio che la disciplina del interpello "disapplicativo" di cui al comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente venga modificata, fra l'altro, nel senso di non consentire al contribuente di disapplicare le norme antielusive in mancanza dell'esperimento della procedura di interpello: in linea con le previsioni della legge delega che prevedono la tendenziale riduzione delle forme di interpello obbligatorio ove eccessivamente onerose per i contribuenti e non particolarmente utili per l'amministrazione e non la loro totale eliminazione, le ipotesi di interPELLI fino ad oggi obbligatori sono state suddivise tra le previsioni della lettera b) (trasformandosi così in facoltativi) e le previsioni del comma 2 (dove sono rimasti solo gli interPELLI obbligatori).

Come correttamente rilevato dalla Commissione, il trattamento sanzionatorio previsto dal decreto internazionalizzazione per l'omessa o inesatta segnalazione del possesso di partecipazioni black list è più grave di quello previsto in tutti gli altri casi; ciò evidentemente in ragione del diverso e maggior disvalore riconosciuto alle ipotesi sottese alle disposizioni CFC rispetto alle restanti ipotesi di interPELLI considerati "obbligatori" dalla vigente legislazione.

Sempre in ordine ai profili sanzionatori, va segnalato che l'attuale previsione di una sanzione formale a presidio della correttezza della segnalazione (che si aggiunge eventualmente alle sanzioni proporzionali applicabili nei casi in cui, nella sostanza, al contribuente vengano mossi rilievi in ordine al regime concretamente applicato) appare più in linea con le scelte sottese alla emananda riforma del sistema sanzionatorio amministrativo (Atto Governo n. 183) volte a rafforzare il principio di proporzionalità delle sanzioni anche attraverso la trasformazione in fisse di sanzioni proporzionali poste in talune ipotesi a presidio della correttezza di obblighi formali del contribuente. Con riferimento al rilievo della Commissione secondo cui l'obbligatorietà dell'interpello - nelle ipotesi in cui residua - verrebbe garantita solo attraverso la previsione della impossibilità di disapplicazione autonoma delle disposizioni antielusive da parte del contribuente che non abbia richiesto il parere, si rappresenta che una simile conseguenza deriverebbe solo strutturando tutta la fase in esame alla stregua di procedimento volto alla emanazione di un atto autoritativo dell'amministrazione (qualificabile come una vera e propria autorizzazione) e non di un mero parere. Far discendere, infatti, una preclusione di ordine sostanziale dalla mancata attivazione della procedura di interpello da parte del contribuente potrebbe sollevare non infondati dubbi di legittimità della disposizione oltre che riaccendere il dibattito in ordine alla tutela processuale del contribuente a fronte delle risposte alle istanze di interpello.

#### *Disciplina comune degli interPELLI (articoli da 2 a 5)*

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

Con riferimento ai soggetti, il comma 1 dell'articolo 2 chiarisce, recependo indicazioni consolidate nella prassi, che sono legittimati alla presentazione delle istanze di interpello i contribuenti, anche non residenti, i sostituti e i responsabili d'imposta. Per tutti, in ogni caso, resta fermo il requisito della riferibilità dell'istanza a casi concreti e personali. Tale condizione, prevista espressamente nell'alinella dell'articolo 11, comma 1, è espressione di un principio comune a tutta la disciplina degli interPELLI, secondo cui l'interpello deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante.

Con riferimento al requisito temporale, il comma 2 dell'articolo 2 richiede che le istanze siano in ogni caso preventive, con ciò intendendosi che debbano essere presentate prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o, comunque, connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza



medesima senza che, a tali fini assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta. La previsione declina l'esigenza che l'interpello sia presentato prima che sia data attuazione alla norma oggetto della richiesta di chiarimenti, in maniera differenziata secondo che il comportamento trovi attuazione nella dichiarazione (come nel caso degli interpelli in materia di imposte dirette o di IVA) o meno (come nel caso degli interpelli in materia di imposta di registro, per i quali occorre far riferimento ad elementi diversi, quali, ad esempio, la presentazione dell'atto per la registrazione). Per quanto riguarda i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione, il riferimento ai termini previsti dalla legge per la presentazione della stessa va riferito al termine ordinario di presentazione.

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

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

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

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

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

Il comma 2 dell'articolo 3 richiede che all'istanza di interpello sia allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta dell'amministrazione finanziaria presuppone l'espletamento di accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'Agenzia delle entrate, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi



dall'ufficio competente. Si tratta, a titolo di esempio, degli interPELLI presentati per chiedere il parere in ordine all'aliquota IVA applicabile a determinati beni, di cui si rende opportuno conoscere le caratteristiche merceologiche e la classificazione secondo la nomenclatura doganale per i quali, pertanto, è necessario il parere della competente Agenzia delle Dogane. L'onere di allegazione della documentazione rilevante costituisce espressione del principio collaborativo che impronta la disciplina dell'interpello e corrisponde all'interesse del contribuente a ottenere la risposta dell'amministrazione in tempi rapidi. Poiché, inoltre, le risposte alle istanze di interpello sono rese nel presupposto implicito della veridicità e completezza della documentazione fornita, il puntuale adempimento dell'onere di allegazione risponde altresì all'interesse del contribuente alla validità della risposta ottenuta.

Con riferimento alla norma da ultimo esaminata non si è ritenuto di accogliere l'osservazione di cui alla lettera b) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica che ha chiesto di valutare l'opportunità che i predetti pareri possano essere resi anche da "soggetti qualificati", oltre che da Uffici competenti. Ciò in quanto il parere tecnico, per costituire solido fondamento del parere fiscale, deve necessariamente provenire dall'ufficio competente in materia. Ad esempio, se si tratta di determinare l'aliquota IVA di un prodotto, il parere deve necessariamente provenire dall'agenzia delle Dogane, che sottopone ad esame chimico/merceologico il bene, ne determina l'inquadramento nella nomenclatura combinata e la corrispondente classificazione nella tariffa Doganale vigente al 31 dicembre 1987 (che è quella rilevante ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972). Un accertamento tecnico effettuato da un diverso soggetto, sia pure professionalmente qualificato, non potrebbe garantire la correttezza della valutazione.

L'articolo 4 disciplina le regole di istruttoria dell'interpello; il comma 1 prevede, infatti, che quando non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, gli uffici finanziari chiedano all'istante di integrare la documentazione (accoglimento della osservazione di cui alla lettera c) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica). Attraverso la richiesta di integrazione documentale l'amministrazione chiede che il contribuente fornisca ogni ulteriore elemento utile ai fini della risposta. La richiesta può essere effettuata una sola volta e interrompe i termini per la formazione del silenzio assenso, che ricominciano a decorrere solo dalla data di ricezione della predetta documentazione. La previsione di un'istruttoria unica e di regole unitarie per le richieste di supplemento istruttorio costituisce un ulteriore elemento a favore della omogeneità del sistema in quanto la richiesta di integrazione documentale è attualmente disciplinata negli effetti sui tempi del procedimento solo per le tipologie di interpello regolate dalla procedura prevista dall'articolo 11 dello Statuto.

A differenza della disciplina attuale, inoltre, in caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta è più breve del termine previsto in generale dall'articolo 11 dello Statuto ed è pari a sessanta giorni per tutti gli interPELLI di cui all'articolo 11 dello Statuto (l'unificazione del termine entro cui rendere il parere - 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa - è stato previsto in accoglimento alla condizione di cui al n. 1 del parere reso dalle Commissioni riunite II e VI della Camera dei Deputati). La riduzione dei termini previsti per la formazione del silenzio assenso nei casi di richiesta di documentazione integrativa dà ulteriore e più compiuta attuazione al principio di maggiore tempestività nella redazione dei pareri contenuto nell'articolo 6, comma 6 della legge delega.

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



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

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

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

- istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, perché vertenti su questioni per le quali sono state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza (lettera f). Comporta inammissibilità dell'istanza di interpello solo l'attività di controllo il cui avvio, alla data di presentazione della stessa, sia stato già portato formalmente a conoscenza del contribuente. Il riferimento alle "attività di controllo" va interpretato in



senso ampio e comprende anche l'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela, nonché le attività di accertamento tecnico di competenza dell'amministrazione procedente (incluse, per l'Agenzia delle Entrate, le attività propedeutiche all'attribuzione della rendita catastale).

#### Interpello e tutela giurisdizionale (articolo 6)

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

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

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

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

È evidente che la sostanziale diversità delle due posizioni esemplificativamente illustrate comportava effetti significativamente diversi sulle posizioni giuridiche dei contribuenti interessati; mentre, seguendo la prima tesi, la risposta all'istanza di interpello nessun effetto avrebbe prodotto in capo all'istante se non quello di rappresentare la manifestazione del tendenziale indirizzo dell'amministrazione sulla fattispecie concreta; seguendo l'altra impostazione, il contribuente sarebbe immediatamente leso nella sua sfera giuridica dalla risposta negativa in quanto l'effetto disapplicativo non discenderebbe ex sé dalla sussistenza delle condizioni di legge, ma dal preventivo "accertamento", in sede di istruttoria dell'interpello, da parte dell'amministrazione. Questa seconda impostazione, costituendo il presupposto per l'accesso ad una tutela giurisdizionale diretta, poneva poi l'ulteriore e non irrilevante problema - collegato alla struttura tendenzialmente impugnatoria del giudizio tributario ed alla altrettanto tendenziale tipicità degli atti impugnabili tracciata dall'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 - di classificare la risposta all'interpello, almeno funzionalmente, tra gli atti elencati dal citato articolo 19.

Il legislatore delegato si è fatto carico di offrire alcuni spunti utili per uscire dall'impasse teorico che caratterizza le risposte all'interpello, e quelle all'interpello disapplicativo in particolare, non solo - come già anticipato - inserendo in seno al comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto la previsione secondo cui "Resta ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione ... anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" (con ciò, quindi, confermando che non esistono preclusioni di alcun tipo rispetto alla dimostrazione da fornire all'amministrazione



anche in sede di accertamento e contenzioso), ma anche riconoscendo espressamente, al comma 1 dell'articolo 6, che le risposte alle istanze di interpello non sono mai impugnabili, salvo quelle rese in relazione agli interpelli cd. disapplicativi per le quali, in sede di ricorso proposto avverso il successivo ed eventuale atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall'amministrazione.

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

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

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

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

#### Disposizioni finali (articoli 7 e 8)

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

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



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

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

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

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

#### *Interventi sugli interpelli ordinari "spuri"*

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

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

Il comma 2 interviene sulla continuazione del consolidato nazionale in presenza di determinate operazioni straordinarie, modificando l'articolo 124, comma 5 del TUIR. La disposizione chiarisce



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

Il comma 3 modifica l'articolo 132 del TUIR, eliminando l'obbligo di interpello preventivo dalle condizioni previste per l'accesso al regime del consolidato mondiale previsto dagli articoli 130 ss. Al contribuente viene comunque riconosciuta la facoltà di interpellare l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione. Di conseguenza, viene abrogata la lettera d-bis) del comma 2, slegando così la comunicazione dell'avvenuto esercizio dell'opzione dalla risposta all'interpello e riconducendola alla regola prevista per il consolidato nazionale dall'articolo 5 del D.M. 9 giugno 2004, applicabile in virtù del combinato disposto articoli 142, comma 1, del TUIR e 9, comma 7 del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247. Anche per il consolidato mondiale, pertanto, l'avvenuto esercizio dell'opzione dovrà essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. Il comma 4 apporta una modifica di mero coordinamento all'articolo 8, comma 1, lettera b) del decreto ...., recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, che inserisce nell'articolo 167 del TUIR un rinvio all'interpello previsto dall'articolo 21 della legge 413 del 1991. Tale ultima disposizione, tuttavia, è abrogata dal comma 6 dell'articolo in esame. Viene dunque previsto che l'istanza di interpello facoltativo per la disapplicazione della disciplina CFC va presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto. In virtù dei rinvii contenuti negli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, lettera c) 89, comma 3 del TUIR e 27 comma 4, del D.P.R. 600/1973, anche le relative istanze saranno presentate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto.

#### *Interventi sugli interpelli "antielusivi"*

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

La presentazione dell'interpello secondo le modalità di cui al citato articolo 21 si applica, in virtù del richiamo contenuto nell'articolo 11, comma 13, della medesima legge n. 413 del 1991, alle istanze concernenti l'applicazione dell'articolo 110, commi 10 e 12, del TUIR e, dunque, la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra l'istante e le imprese residenti o localizzate in Stati o territori *black list*. In base al comma 11 del medesimo articolo 110, le limitazioni alla deduzione dei componenti negativi non si applicano qualora il contribuente fornisca la prova della sussistenza delle condizioni esimenti previste dalla legge. Il comma 5





aggiunge un periodo al comma 11 dell'articolo 110 del TUIR per chiarire che la prova richiesta può essere fornita anche mediante interpello, che avendo chiara natura probatoria, va presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto.

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

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

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

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

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

#### *Interventi sugli interpelli "disapplicativi"*

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

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

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

Le modifiche descritte sono state inserite, in primo luogo, negli articoli del TUIR che limitano il riporto delle perdite in conseguenza dell'effettuazione di operazioni straordinarie e, segnatamente, nell'articolo 84 (comma 9), nell'articolo 172 (comma 10). In tutti questi casi, è stato previsto che, al



fine di disapplicare le disposizioni che limitano il riporto delle perdine, il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Previsioni di analogo tenore sono state inserite, inoltre, nell'articolo 109 del TUIR (comma 11), al fine di consentire la disapplicazione delle disposizioni in materia di *dividend washing* anche in sede di interpello presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 2 dello Statuto.

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

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

#### *Altri interventi di coordinamento*

Gli interventi di cui ai commi 14 - 16, infine, sono volti a coordinare la nuova disciplina dell'interpello con le previsioni dei recenti decreti legislativi n. 128 del 2015 (certezza del diritto) e ... (internazionalizzazione), anch'essi emanati in attuazione della legge delega.

In particolare, il comma 14 armonizza la formulazione dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 128, del 2015 (certezza del diritto), che prevede la disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, con quella del comma 2 dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto, dove si introduce il relativo interpello disapplicativo. In entrambe le disposizioni risulta così esplicitata la



possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la dimostrazione in ordine alla disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, non solo in sede di interpello preventivo, ma anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

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

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

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

La scelta del Provvedimento direttoriale appare coerente non solo con i contenuti assegnatigli (di tipo, come ricordato, strettamente operativo), ma anche con i recenti interventi contenuti nel decreto internazionalizzazione che contengono un rinvio a provvedimenti direttoriali per regolamentazioni analoghe. Si tratta, in particolare:

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

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

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

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



## TITOLO II

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

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

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

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

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

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

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

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

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale contenzioso è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

### CONSIDERAZIONI GENERALI

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

È stato così previsto:

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

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



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

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

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

Si è quindi stabilito quanto segue.

a) L'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente nonché quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. Per le altre controversie (invero di numero esiguo) quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS ovvero su esenzioni fiscali, si è ritenuto preferibile mantenere il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato. In conclusione per questo tipo di controversie si è ritenuto che l'immediata esecutività di ogni pronuncia fosse suscettibile di creare problemi applicativi ed ulteriore contenzioso. La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, debba provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

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

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

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

- pagamenti di somme fino a 10.000 euro;

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



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

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

La previsione di una garanzia quindi (il cui onere è solo anticipato dal contribuente a cui verrà rimborsato in caso di esito favorevole del giudizio definitivo), da un lato evita rischi per l'erario, dall'altro impedisce un incremento esponenziale delle richieste di sospensiva, con gli inevitabili aggravii che ciò comporterebbe in termini di oneri per le parti e sovraccarico dell'apparato giudiziario. Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

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

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

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

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

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

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria comunque un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente al rimborso di somme superiori a 10.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;

- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente – anche con la nomina di un commissario *ad acta* – di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese;

- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni di soggetti pubblici.



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

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

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

## ARTICOLO 9

### Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

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

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

Articolo 9, comma 1, lettera a)

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

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

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





Articolo 9, comma 1, lettera b)  
Modifiche all'art. 4 (Competenza per territorio)

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

Articolo 9, comma 1, lettera c)  
Modifiche all'art. 10 (le parti)

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

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

Articolo 9, comma 1, lettera d)  
Modifiche all'art. 11 (capacità di stare in giudizio)

Con la modifica operata al comma 2 dell'articolo 11, viene estesa la capacità di stare in giudizio direttamente all'ufficio dell'Agente della riscossione, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Inoltre, la legittimazione processuale e la difesa diretta delle cancellerie e delle segreterie degli uffici giudiziari è prevista, limitatamente al contenzioso in materia di contributo unificato, non solo per il giudizio di primo grado ma anche per quello innanzi alle commissioni tributarie regionali. Trattasi, infatti, di uffici che provvedono alla liquidazione e all'accertamento del contributo unificato di cui all'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002 n. 115, che si configura come un vero e proprio tributo, rientrante in quanto tale nella giurisdizione tributaria.

Articolo 9, comma 1, lettera e)  
Modifiche all'art. 12 (L'assistenza tecnica)

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

Non sono invece tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo comma 2 dell'articolo 12 eleva a 3.000 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente. Per l'individuazione del valore si conferma



l'attuale criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

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

- coloro che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie [lettere da a) a d) del comma 3]. In accoglimento della condizione n. 2, di cui al parere reso dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati è stato precisato alla lettera b), del comma 2 dell'articolo 12 del d. lgs. N. 546/1992, che la assistenza tecnica spetta ai soggetti iscritti nella sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Di contro non si è ritenuto di accogliere l'osservazione di cui alla lettera d) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica di annoverare tra i soggetti abilitati alla assistenza tecnica anche i "tributaristi" di cui alla legge n. 4/2013. Infatti, tali soggetti pur avendo ottenuto il riconoscimento da parte della citata legge n. 4/2013, non risultano iscritti ad un ordine o ad un collegio professionale ma costituiscono autonome associazioni professionali rappresentative di tipo privatistico. L'articolo 1, comma 2, della legge n. 4 del 2013 definisce infatti detta "professione non organizzata in ordini o collegi" come "l'attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, con esclusione delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'articolo 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative".

La limitazione delle categorie abilitate all'assistenza in giudizio trova giustificazione nella esigenza di tutela del contribuente, da assicurare attraverso la previsione di requisiti professionali necessari per l'abilitazione alla difesa.

Al riguardo, occorre tenere presente l'importanza che nel processo tributario riveste l'aspetto procedurale, che ricalca quello del processo civile, in cui la difesa e rappresentanza in giudizio è riservata agli avvocati.

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

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

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



Le disposizioni contenute nel comma 4 dell'articolo 12 affidano al Dipartimento delle finanze il compito di gestire gli elenchi dei dipendenti di cui all'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 autorizzati a rappresentare e difendere i contribuenti anche dinnanzi alle Commissioni tributarie. L'accentramento delle procedure in capo al solo Dipartimento delle finanze di funzioni, attualmente ripartite tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, risponde all'esigenza di garantire imparzialità e una maggiore efficienza nella gestione di detti elenchi.

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

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

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

#### Articolo 9, comma 1, lettera f) Modifiche all'art. 15 (Spese del giudizio)

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

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

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

Con il comma 2-bis dell'articolo 15 si richiama espressamente l'applicazione dell'articolo 96, comma 1, del codice di procedura civile. Al riguardo le Commissioni riunite II (giustizia) e VI



(finanze) della Camera dei Deputati (condizione n. 3) e la 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (osservazione di cui alla lettera d) hanno richiesto di richiamare la disciplina in materia di spese di lite in caso di soccombenza vigente per i processi civile e amministrativo di cui all'articolo 96 del c.p.c.

Va evidenziato che il richiamo integrale all'articolo 96 c.p.c., se da un lato, appare in linea con la recente giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione, SS.UU., ordinanza 3 giugno 2013, n. 13899 e Corte di Cassazione, sentenza 4 febbraio 2015, n. 1952) che ammette nel processo tributario tutte le ipotesi ivi previste, dall'altro, con specifico riferimento al comma 2, introdurrebbe una ipotesi di responsabilità processuale imputabile, di fatto, solo alla parte pubblica (in caso di accertata inesistenza del diritto per cui sia stato eseguito il provvedimento cautelare o iscritta ipoteca giudiziale o iniziata l'esecuzione forzata), configurabile quando la stessa agisca senza la normale prudenza (colpa lieve).

Si ritiene, pertanto, che ai fini dell'applicazione al processo tributario sia sufficiente il rinvio alle disposizioni di cui all'articolo 96, comma 1 c.p.c.

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

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

Non si è ritenuto di accogliere l'osservazione di cui alla lettera d) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione del Senato della Repubblica e alla lett. h) del parere reso dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati di precisare che l'ordinanza cautelare sulle spese è immediatamente esecutiva, trattandosi di previsione superflua.

Parimenti, si è reputato di non accogliere la seconda proposta di cui alla citata lett. h) del parere delle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati, la quale prevede che in caso di cessazione della materia del contendere la regolazione delle spese vada effettuata in base al principio della soccombenza virtuale. Il principio della soccombenza virtuale, che consente al giudice, nei casi in cui il giudizio non si definisca con una pronuncia di merito, di effettuare una sommaria deliberazione della fondatezza della domanda al fine di ripartire il carico delle spese processuali, ha matrice giurisprudenziale e non necessita quindi di codifica legislativa.

Secondo l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità, "la cessazione della materia del contendere ... si ha per effetto della sopravvenuta carenza d'interesse della parte alla definizione del giudizio, postulando che siano accaduti nel corso del giudizio fatti tali da determinare il venir meno delle ragioni di contrasto tra le parti e da rendere incontestato l'effettivo venir meno dell'interesse sottostante alla richiesta pronuncia di merito, senza che debba sussistere un espresso accordo delle parti anche sulla fondatezza (o infondatezza) delle rispettive posizioni originarie nel giudizio, perché altrimenti non vi sarebbero neppure i presupposti per procedere all'accertamento della soccombenza virtuale ai fini della regolamentazione delle spese, che invece costituisce il naturale corollario di un tal genere di pronuncia, quando non siano le stesse parti a chiedere congiuntamente la compensazione delle spese (cfr. Corte Cass. 1<sup>a</sup> sez. 7.5.2009 n. 10553; Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-11-2013, n. 25683).

Con il comma 2-quinquies dell'articolo 15 viene confermato il principio secondo il quale i compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica siano liquidati in base alle rispettive tariffe



professionali; per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la tariffa vigente per i dottori commercialisti ed esperti contabili.

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

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

Il comma 2-octies dell'articolo 15, al fine di incentivare la deflazione del contenzioso, stabilisce che la parti che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa formulata dall'altra parte è tenuta a sopportare le spese processuali quando il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della stessa proposta conciliativa.

Articolo 9, comma 1, lettera g)

Modifiche all'art. 16 (Comunicazioni e notificazioni)

Nell'art. 16 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Inoltre, è stato abrogato il comma 1-bis il cui contenuto è stato trasfuso in modo organico nel nuovo articolo 16-bis.

Articolo 9, comma 1, lettera h)

Articolo 16-bis (comunicazione e notificazioni per via telematica) –

La disposizione in commento è finalizzata a massimo ampliamento dell'uso della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario in attuazione del relativo principio di delega.

Il comma 1 ripropone le disposizioni già previste nel comma 1-bis dell'articolo 16 abrogato.

Nel comma 2 è previsto che sia per il difensore che per le parti l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata debba essere presente nel ricorso o nel primo atto difensivo; quando invece la parte sta in giudizio personalmente e il proprio indirizzo non compare nei pubblici elenchi, la stessa può indicare a quale indirizzo ricevere le comunicazioni.

Si è ritenuto di non accogliere l'osservazione formulata dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lettera d) in quanto va tenuto presente, in proposito, che la disposizione di cui al comma 2 del nuovo articolo 16-bis non si applica al contribuente che stia in giudizio personalmente, il quale non sia in possesso di un indirizzo PEC inserito in pubblici elenchi e non si sia avvalso della facoltà di indicare altro indirizzo di posta al quale ricevere le comunicazioni. In tale ipotesi, infatti, l'ultimo periodo del comma 1 del medesimo articolo 16-bis rende facoltativa l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata. In mancanza, le comunicazioni vanno effettuate con le modalità tradizionali. Nelle altre ipotesi (sostanzialmente quelle in cui il contribuente è munito di assistenza tecnica oppure dispone di un indirizzo PEC inserito in pubblici



elenchi ovvero ne ha comunque dato indicazione nel ricorso) la norma contenuta nella bozza di decreto legislativo in esame non sembra irragionevole o eccessivamente onerosa. La modifica proposta dalla Commissione potrebbe inoltre prestarsi ad abusi strumentalmente dilatori, che rischierebbero di minare i vantaggi attesi dall'utilizzo della posta elettronica certificata.

Il comma 3 ripropone quanto previsto dall'articolo 17, comma 3-bis abrogato. E' stata, apportata la modifica richiesta dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lettera d) e dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati (lettera i) di sostituire la parola "deposito" con la parola "depositi", al fine di chiarire che qualsiasi tipologia di deposito presso le Commissioni tributarie può avvenire in via telematica.

Il comma 4, dispone che le notificazioni tra le parti e il successivo deposito presso la Commissione tributaria possano avvenire per via telematica tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento sul processo tributario telematico n. 163 del 23 dicembre 2013. Le modalità di attuazione e l'ambito di operatività delle notificazioni a mezzo posta elettronica certificata e dei depositi telematici presso le Commissioni tributarie sono stabiliti dai decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze adottati ai sensi dell'art. 3 del predetto regolamento.

Il comma 5 stabilisce che l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni ha, a tutti gli effetti, valore di elezione di domicilio.

Articolo 9, comma 1, lettera i)

Abrogazione dell'articolo 17, comma 3-bis

La norma in esame risulta essere di mero coordinamento atteso che il contenuto è stato inserito nel nuovo articolo 16-bis.

Articolo 9, comma 1, lettera l)

Inserimento dell'art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione)

La disposizione in esame, limitatamente alle controversie aventi ad oggetto atti di valore non superiore a 20.000 euro, prevede che il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile (novanta giorni) ad esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite. Diversamente dalla disposizione vigente, il nuovo meccanismo risulta in concreto attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.

Quanto all'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, si conferma che sono soggette a reclamo tutte le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro (ivi comprese quelle di rimborso, non espressamente previste nel testo attuale). Inoltre, i commi 1 e 10 dell'art. 17-bis prevedono che non sono reclamabili esclusivamente gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di stato di cui all'art. 47-bis. È stata invece prevista la reclamabilità degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, relativi al classamento e all'attribuzione di rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.

Quanto, invece, all'ambito soggettivo di operatività della nuova disposizione, l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori. La ratio sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e del fatto che oltre il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali hanno un valore non superiore a 20.000 euro. Tuttavia, mentre le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso apposite strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamabili, per gli



altri enti la disposizione prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi. La scelta operata risulta da un lato coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica, ad esempio, degli enti locali; dall'altro evita di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo (ad esempio, a causa della ridotta dimensione).

Quanto invece agli agenti della riscossione ed ai soggetti privati di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/97, il comma 9 della disposizione in esame prevede che il reclamo risulta applicabile solo ove compatibile. Tenuto conto che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, si ritiene che l'istituto possa trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (art. 19, comma 1, lett. e-bis) ed e-ter) del decreto). In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

Ai sensi del comma 6 del predetto articolo 17-bis, qualora la procedura amministrativa di reclamo abbia esito positivo, la mediazione si perfeziona con il versamento - entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti - dell'intero importo ovvero della prima rata. Diversamente, quando la mediazione ha per oggetto rimborsi d'imposta, la stessa si perfeziona sin dal momento della sottoscrizione dell'accordo. Detto accordo deve contenere l'indicazione delle somme dovute con i termini e le modalità di pagamento e costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Detto titolo, quindi, consente al contribuente - nei casi in cui la controparte non dia esecuzione al pagamento concordato - di agire in via monitoria davanti al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo. La giurisprudenza ha infatti precisato che sussiste la giurisdizione del giudice ordinario quando l'Amministrazione abbia riconosciuto la spettanza del tributo (Cass. 15.10.2009 n. 21893). In correlazione a quanto richiesto dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati (lettera o) di procedere al coordinamento dei commi 3 e 4 dell'art. 48-ter del d.lgs. n. 546/1992, si è ritenuta necessaria la modifica del comma 6 dell'articolo 17-bis, che in tema di reclamo e mediazione rinvia per il versamento delle somme dovute al predetto articolo 48-ter, comma 3. Considerato che ai sensi del medesimo comma 6, la mediazione si perfeziona, analogamente all'accertamento con adesione, solo con il versamento delle somme dovute o della prima rata, risulta più corretto per la disciplina del versamento delle somme dovute a seguito della mediazione e dei relativi aspetti sanzionatori fare rinvio alle disposizioni sull'accertamento con adesione di cui all'articolo 8 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Secondo quanto disposto dal comma 7 dell'articolo 17-bis, le sanzioni sono dovute nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Trattasi del medesimo criterio di irrogazione della sanzione previsto nella conciliazione, fatta salva la diversa percentuale applicabile. Viene confermata la disposizione secondo la quale sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

Infine, ai sensi del comma 8 dell'articolo in esame si prevede che in pendenza del termine utile a concludere la mediazione, la riscossione delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione è sospesa.

La 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lettera d) ha chiesto, al riguardo:

- di verificare la sussistenza di eventuali profili di eccesso di delega;
- di aumentare l'importo per le controversie da euro 20.000 a euro 50.000;



- di precisare che la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale opera dal 1° al 31 agosto o, in alternativa, richiamare la disciplina vigente per il processo civile e di specificare che tale sospensione opera anche per la proposta di mediazione;

Per quanto concerne eventuali profili di eccesso di delega, il dubbio paventato non appare fondato. L'istituto della mediazione tributaria è preesistente alla legge delega e le modifiche apportate sono volte essenzialmente ad estenderne l'applicazione a tutti gli enti impositori e di riscossione, mentre a legislazione vigente l'istituto si applica solo agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate.

Infatti l'articolo 10, comma 1, lett. a), della delega prevede l'estensione degli strumenti deflativi del contenzioso, quale è appunto la mediazione tributaria, come dimostrano gli straordinari risultati a cui ha portato. Come già precisato, l'introduzione di tale istituto ha determinato una notevole contrazione del numero di ricorsi presentati (nel 2014 circa il 30% in meno rispetto ai dati registrati nel 2011).

Si ricorda inoltre che la Corte Costituzionale nella sentenza n. 98/2014 ha espressamente riconosciuto come gli strumenti "del reclamo e della mediazione tributaria, i quali, col favorire la definizione delle controversie (che rientrino nel menzionato ambito di applicazione dei due istituti) nella fase pregiudizionale introdotta con il reclamo, tendono a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui (che, nell'ambito di quelli promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, comportano le più rilevanti conseguenze finanziarie per le parti)". Le modifiche normative in tema di mediazione, in coerenza con la disciplina ora vigente, come risultante dalle modifiche introdotte con il D.L. n. 147/2013, sono aderenti ai principi contenuti nella richiamata sentenza della Consulta, in ordine, in particolare, alla sospensione *ex lege* dell'esecuzione dell'atto sottoposto a mediazione e alla esclusione di qualsiasi inammissibilità del ricorso.

Non appare, altresì, auspicabile l'incremento da 20.000 a 50.000 euro del limite di valore delle controversie oggetto di mediazione. Considerato il valore medio delle controversie, in particolare di quelle degli enti diversi dall'Agenzia delle entrate (specie gli enti locali) ai quali è stata estesa la mediazione, il predetto incremento finirebbe per far rientrare nell'ambito dell'istituto la quasi totalità delle controversie. Considerato altresì che la gestione della mediazione, volta in definitiva al riesame dell'atto in contraddittorio con il contribuente, comporterà per gli enti impositori e di riscossione diversi dall'Agenzia delle entrate un significativo sforzo organizzativo, estenderne eccessivamente l'ambito di applicazione potrebbe comportare ricadute non agevolmente gestibili sugli enti medesimi sotto il profilo organizzativo e potrebbe compromettere l'efficacia dell'istituto. L'estensione della mediazione alle controversie di valore fino a 50.000 euro potrebbe avvenire gradualmente ed essere più opportunamente valutata dopo un primo periodo di applicazione delle nuove disposizioni ed alla luce dei risultati ottenuti dagli enti nella gestione dell'istituto.

Infine, l'intervento normativo suggerito dalla Commissione in relazione alla sospensione dei termini nel periodo feriale non appare necessario né opportuno, in quanto il generale rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile contenuto nell'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, esclude ogni dubbio al riguardo, come dimostra l'orientamento pacifico e consolidato della giurisprudenza, secondo cui la sospensione dei termini feriali prevista per il rito civile si applica anche al processo tributario (cfr., di recente, Cass., Sez. Trib., 4 marzo 2015 n. 4310. La previsione di disposizioni specifiche nel rito tributario in riferimento ad aspetti processuali di carattere generale regolati da disposizioni processual-civilistiche, che integrano e completano le disposizioni





processual-tributarie mediante la tecnica del rinvio, comporta peraltro la complicazione e l'onere di dover tenere allineate le diverse disposizioni in caso di novelle legislative.

Articolo 9, comma 1, lettera m)  
Modifiche all'art. 18 (Il ricorso)

Nell'art. 18 è stato riscritto il comma 3 sia per una maggiore leggibilità, sia per introdurre l'obbligo per i difensori di dichiarare la categoria di appartenenza ex art. 12 del decreto; tale indicazione è anche necessaria per consentire al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa della categoria di appartenenza.

Articolo 9, comma 1, lettera n)  
Modifiche all'art. 23 (Costituzione in giudizio della parte resistente)

Nell'art. 23 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Articolo 9, comma 1, lettera o)  
Modifiche all'art. 39 (Sospensione del processo)

All'articolo 39, dopo il comma 1, sono stati aggiunti i commi 1-bis e 1-ter.

Il comma 1-bis dell'articolo 39 prevede che la sospensione del processo è disposta dalla commissione tributaria ogni qual volta essa stessa o altra commissione tributaria debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa. E' stato in tal modo riprodotto il contenuto dell'articolo 295 c.p.c., concernente la sospensione necessaria del processo. Il comma 1-bis introduce, pertanto, un'ulteriore ipotesi di sospensione necessaria, che si aggiunge a quella già prevista dal comma 1.

Il comma 1-ter dell'articolo 39 stabilisce che, su richiesta conforme delle parti, il processo è sospeso nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni oppure quando sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.

Articolo 9, comma 1, lettera p)  
Modifiche all'art. 44 (Estinzione del processo per rinuncia al ricorso)

All'art. 44 comma 2 è stato eliminato l'inciso "*che costituisce titolo esecutivo*" in quanto l'unico strumento utilizzabile nell'ambito del decreto è ormai il giudizio di ottemperanza, anche per le spese legali in favore del contribuente. Diversamente per le spese liquidate in favore dell'ente impositore e degli altri soggetti equiparati, è prevista l'iscrizione a ruolo dopo il giudicato, come dispone il nuovo art. 15 comma 4.

Articolo 9, comma 1, lettera q)



Modifiche all'art. 46 (Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere)

Il comma 2 dell'art. 46 conferma che l'estinzione del giudizio in caso cessazione della materia del contendere è dichiarata con sentenza o con decreto presidenziale.

Il comma 3 del predetto articolo individua il principio in base al quale, in caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio rimangono a carico di chi le ha anticipate. La modifica si è resa necessaria per adeguare la disposizione alla sentenza della Corte Costituzionale n. 74 del 12 luglio 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del decreto nella parte in cui prevedeva che le spese del giudizio estinto restavano a carico della parte che le aveva anticipate, non solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste per legge, ma in ogni caso di cessazione della materia del contendere.

Articolo 9, comma 1, lettera r)

Modifiche all'art. 47 (Sospensione dell'atto impugnato)

La modifica del comma 3 dell'art. 47 è solo di forma; al comma 5 sempre dell'art. 47 si è richiamata la garanzia di cui all'art. 69 comma 2.

Al comma 4 dell'articolo 47 è stato aggiunto un nuovo periodo, nel quale si prevede che il dispositivo dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

La proposta formulata dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati (lettera l) di eliminare la previsione secondo cui, nella fase cautelare in primo grado, il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza, non si reputa condivisibile. Tale prescrizione processuale, infatti, ha finalità acceleratoria ed il termine in essa previsto ha comunque carattere ordinatorio, non essendo previste conseguenze in caso di inosservanza. Peraltro, la comunicazione alle parti in udienza del dispositivo dell'ordinanza cautelare, prevista nello schema di decreto in esame, da un lato garantirebbe l'immediatezza della decisione, dall'altro eviterebbe il rischio di favorire decisioni affrettate.

Dopo il comma 8 dell'articolo 47 è stato aggiunto il comma 8-bis, con il quale si stabilisce che durante il periodo di sospensione si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del Ministro dell'economia e delle finanze 21 maggio 2009, relativo agli interessi dovuti per ritardato pagamento.

In proposito, si ritiene di non poter accogliere la proposta di soppressione di tale previsione formulata dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro della Camera (lett. d). Non essendovi disposizioni normative espresse sul tema, si rende quindi comunque opportuna una disciplina esplicita, senza però rinvio ad uno specifico decreto ministeriale, ma in generale al tasso previsto in caso di sospensione amministrativa della riscossione, che peraltro è quello attualmente correttamente applicato in via interpretativa.

Articolo 9, comma 1, lettera s)

Modifiche all'art. 48 (Conciliazione fuori udienza)



Gli articoli 48, 48-bis e 48-ter, sono diretti a disciplinare compiutamente le diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando l'istituto con l'estensione della sua applicabilità anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale, oggi preclusa. La nuova disciplina consentirà la definizione di controversie, per tutta la durata del giudizio di merito. L'intento di incentivare il ricorso all'istituto della conciliazione è rinvenibile dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili. Infatti, la disposizione attualmente vigente prevede non solo che l'irrogazione della sanzione è dovuta nella misura del 40% dell'importo conciliato, ma le sanzioni non possono essere inferiori al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Diversamente, la nuova formulazione prevede che le sanzioni si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto per legge per le singole violazioni; tale percentuale è la medesima quale che sia la fase di giudizio in cui la causa viene conciliata. Non si è ritenuto opportuno prevedere la conciliazione nella fase di cassazione, stante la particolare natura di tale giudizio, in cui si controverte solo di violazioni di legge con l'esclusione di accertamenti in fatto.

Il comma 1 dell'articolo 48 disciplina la c.d. conciliazione "fuori udienza" prevedendo che se le parti raggiungono un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia, in pendenza del giudizio di primo e di secondo grado, possono presentare istanza congiunta sottoscritta dagli stessi o dai rispettivi difensori.

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

Qualora sia stata già fissata l'udienza, la Commissione pronuncia sentenza ovvero ordinanza se l'accordo è parziale; in tale ultimo caso la sentenza sarà adottata, infatti, al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione.

Se, invece, la data di udienza non è fissata, provvede il Presidente di sezione con apposito decreto.

Il successivo comma 4 del predetto articolo stabilisce che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo; detto accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute. A differenza della vigente disciplina, il perfezionamento dell'accordo avviene non più con il versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata, bensì con la mera sottoscrizione dell'accordo. In sostanza si è stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente porterà solo alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso. In caso di mancato pagamento delle somme dovute dall'ente impositore vale invece quanto già detto per l'accordo di mediazione di cui all'art. 17-bis in ordine al concetto di titolo.

Articolo 9, comma 1, lettera t)

Inserimento dell'art. 48-bis (Conciliazione in udienza) e dell'art. 48-ter (Definizione e pagamento delle somme dovute a titolo di imposta e di sanzioni)

Con l'articolo esame, al comma 1 si riconosce a ciascuna delle parti la possibilità, entro il termine di dieci giorni prima della data fissata per l'udienza di discussione, di presentare alla Commissione tributaria davanti alla quale pende la causa, l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

Il comma 2 del predetto articolo stabilisce che il giudice, se ritiene che sussistano i presupposti di ammissibilità dell'istanza (ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte di competenza della Commissione tributaria, esistenza del potere di conciliare ecc.), invita le parti alla conciliazione;



qualora l'accordo conciliativo non si realizzi alla prima udienza di trattazione, il giudice può, comunque, concedere alle parti un rinvio e fissare una nuova successiva udienza, per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo ovvero, in mancanza, per la discussione della causa nel merito.

Infine, il comma 3 dispone, invece, che la conciliazione deve risultare da apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e interessi; detto verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In base al comma 4 della disposizione in esame, in caso di avvenuta conciliazione in udienza, il giudizio si chiude con sentenza di cessata materia del contendere.

L'articolo 48-ter disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni dovute, le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate. Trattasi di disposizioni comuni alla conciliazione perfezionatasi in udienza e fuori udienza.

Il comma 1 del predetto articolo stabilisce che in caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, se la conciliazione si perfeziona nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento se la conciliazione si perfeziona nel corso del secondo grado di giudizio. Trattasi del medesimo criterio di determinazione della sanzione previsto nella mediazione, fatta salva l'incremento della percentuale applicabile, posto che la definizione della controversia avviene in una fase successiva del giudizio.

Il comma 2 dell'art. 48-ter dispone che il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo per la conciliazione fuori udienza, ovvero della redazione del processo verbale per la conciliazione in udienza.

Il comma 3 prevede che in caso di mancato pagamento delle somme dovute, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 4 dell'articolo 48-ter, infine, prevede che per il versamento si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, in tema di accertamento con adesione.

Al riguardo, si è proceduto alla riformulazione dei predetti commi 3 e 4 in risposta alla richiesta di coordinamento formulata dalle Commissioni riunite II (giustizia) e VI (finanze) della Camera dei Deputati (lettera o) stante la diversità di disciplina applicabile all'accertamento con adesione, che si perfeziona con il versamento dell'importo dovuto o della prima rata, rispetto a quella applicabile all'istituto della conciliazione giudiziale, che si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo.

Articolo 9, comma 1, lettera u)

Modifiche all'art. 49 (Disposizioni generali applicabili)

L'eliminazione dell'inciso "escluso l'art. 337" si è resa necessaria in quanto la disposta esecutività delle sentenze tributarie rende non più incompatibile la citata disposizione del c.p.c.; inoltre il



comma 2 dell'art. 337 è ritenuto ormai applicabile anche al processo tributario dalla giurisprudenza (Cass. 17.10.2014 n. 21996).

Articolo 9, comma 1, lettera v)

Modifiche all'art. 52 (Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello)

All'art. 52 viene modificata la denominazione e vengono aggiunti cinque commi che disciplinano i poteri cautelari delle parti dopo una pronuncia di primo grado.

In particolare, la sospensione della sentenza è subordinata all'esistenza di "*gravi e fondati motivi*" al pari dell'art. 283 c.p.c. La sospensione dell'atto impugnato resta subordinata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado. Viene introdotta la possibilità, per il Presidente, di sospendere la sentenza *inaudita altera parte* fino alla pronuncia cautelare del Collegio.

Nel secondo periodo del comma 6 dell'articolo 52 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.

Il comma 7 dell'articolo 52 è stato espunto in ossequio al principio di uguaglianza e parità delle armi nel processo. Analogamente, si è proceduto con riferimento al comma 7 dell'articolo 62-bis.

Articolo 9, comma 1, lettera z)

Modifiche all'art. 62 (Norme applicabili)

All'art. 62 è stato aggiunto il comma 3, prevedendo che sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.

L'inserimento del c.d. ricorso "*per saltum*" anche nel processo tributario, si ritiene possa avere un'utile funzione deflattiva del contenzioso, consentendo in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche non appena sorte in primo grado.

L'osservazione formulata dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato (lettera d) che chiede di verificare la compatibilità della norma in esame con i criteri di delega e sollecita la revisione della modifica all'articolo 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 - che ha abrogato il rinvio alle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata in quanto non coerenti con i principi di delega dell' "incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria" e del "rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente" - non appare condivisibile dal momento che le nuove disposizioni appaiono dirette proprio al "rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente".

Tale rafforzamento è stato attuato, come già precisato in precedenza, mediante una notevole estensione del giudizio di ottemperanza (rimedio finora utilizzabile per il solo giudicato e solo nei confronti dell'ente impositore); ed infatti si è stabilito che lo strumento previsto dall'articolo 70 del decreto sia utilizzabile:

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



- anche nei confronti degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/1997, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).

La scelta dell'ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze appare invero giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo di norma necessaria comunque un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre, qualora sia prevista la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente (al rimborso di somme superiori a 10.000 euro), ciò avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;

- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente – anche con la nomina di un commissario ad acta – di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese;

- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni di soggetti pubblici.

Articolo 9, comma 1, lettera aa)

Inserimento dell'art. 62-bis (Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione)

L'art. 62-bis disciplina i *“Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione”*.

In questo caso la sospensione è subordinata all'esistenza di un danno grave ed irreparabile. La formulazione è analoga a quella contenuta nell'art. 373 c.p.c. (*“Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione”*) che attribuisce rilievo al solo *periculum* senza possibilità di valutare il *fumus*, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d'appello che viene richiesta allo stesso giudice, il quale non deciderà però il merito della causa. Per il resto, il rito è analogo all'art. 52, così come identica è la previsione dell'ultimo comma, secondo cui la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.

Si è ritenuto preferibile disporre che il ripristino della esecutività fosse sempre riferibile alla pendenza del giudizio di primo grado, per un duplice motivo. In primo luogo per l'effetto devolutivo dell'appello, che comporta la definitiva sostituzione della sentenza di primo grado, come confermato anche dagli artt. 393 c.p.c. e 63 del decreto, i quali prevedono che in caso di annullamento con rinvio da parte della Corte di Cassazione della sentenza di appello, se il processo non viene riassunto si estingue l'intero giudizio (e non passa in giudicato la sentenza di primo grado). In secondo luogo per una esigenza di semplificazione. La scelta fatta è, inoltre, coerente con quanto previsto per i casi di annullamento con rinvio da parte della Cassazione, che producono i medesimi effetti *“ripristinatori”* della esecutività dell'atto nella pendenza in primo grado (cfr. art. 68 comma 1, nuova lett. d). Nel secondo periodo del comma 5 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.



Articolo 9, comma 1, lettera bb)  
Modifiche all'art. 63 (Giudizio di rinvio)

Nell'art. 63 al comma 1 il termine per la riassunzione del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza, è stato ridotto da un anno a sei mesi. La riduzione è apparsa opportuna tenuto conto da un lato di quella già operata per tutte le cause civili dal c.p.c. (il cui art. 393 prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi), dall'altro che il termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'art. 43 del decreto per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso. Non si è ritenuta opportuna la riduzione a tre mesi, termine eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi (la definitività dell'atto impugnato) che il contribuente può subire per effetto della mancata riassunzione della causa dopo la sentenza di annullamento con rinvio.

Articolo 9, comma 1, lettera cc)  
Modifiche all'art. 64 (Sentenze revocabili e motivi di revocazione)

All'art. 64 del decreto in tema di revocazione, è stato riformulato il comma 1, allo scopo di eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente.

Articolo 9, comma 1, lettera dd)  
Articolo 65 (Proposizione della impugnazione)

In applicazione della delega sui poteri cautelari delle parti, è stato introdotto all'art. 65 il comma 4 il quale prevede che le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in quanto compatibili.

Si è ritenuto preferibile estendere al ricorso per revocazione la tutela cautelare prevista nell'art. 52 per le sentenze di primo grado, non ostandovi ragioni per la più limitata tutela dell'art. 62-bis, tenuto conto che la revocazione – a differenza del ricorso per cassazione – è decisa nel merito dalla stessa Commissione.

Articolo 9, comma 1, lettera ce)  
Inserimento dell'art. 67 bis (Esecuzione provvisoria)

È stato introdotto l'art. 67-bis il quale prevede espressamente che *“Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.*

Trattasi di una nuova disposizione, attesa la necessità di introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo. L'espresso rinvio nel presente articolo alle sentenze contenute nel capo IV consente di limitare l'esecutività alle sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo ovvero il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi.



Articolo 9, comma 1, lettera ff)

Modifiche all'art. 68 (Pagamento del tributo in pendenza del processo)

All'art. 68 al comma 1 è stata introdotta la lettera c-bis), allo scopo di precisare che nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Si è in tal modo colmata una lacuna legislativa in ordine ai poteri degli enti impositori di riscuotere il tributo dopo una sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, che ad oggi porta gli uffici ad agire in modo diversificato (talvolta con la iscrizione a ruolo dell'intero importo). Come già accennato, la scelta è stata quella di consentire la riscossione del tributo nella misura prevista nella pendenza del giudizio di primo grado.

Si è ritenuto altresì di codificare il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza, secondo cui in caso di omessa riassunzione dopo il rinvio si estingue l'intero giudizio e diventa definitivo l'atto originariamente impugnato. Anche di recente la Corte di Cassazione ha infatti ribadito che *"nel giudizio tributario, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione ai sensi dell'art. 392 c.p.c., l'intero processo si estingue, determinandosi la definitività dell'avviso di accertamento che ne costituiva l'oggetto (Cass. n. 16689/2013). L'estinzione del giudizio ex art. 393 c.p.c. comporta infatti il venir meno dell'intero processo, ed in forza dei principi in materia d'impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e l'integrale accoglimento delle ragioni erariali (Cass. n. 5044/2012 e in precedenza cass. n. 3040 del 2008 e n. 1824 del 2005)"* (Cass. 9.7.2014 n. 15643). L'espressa previsione degli effetti della mancata riassunzione ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in cassazione.

Sempre nell'art. 68 è stato modificato il comma 2 integrandolo con la previsione che, in caso di mancata esecuzione del rimborso, il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Anche in questo caso si viene a colmare una lacuna, che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore, che all'esito di una sentenza – anche non definitiva – favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme medio tempore riscosse. Il rimedio previsto è dunque quello della ottemperanza, con una specifica previsione in ordine al giudice competente anche al fine di evitare eventuali incertezze sulla individuazione della Commissione da adire.

Articolo 9, comma 1, lettera gg)

Modifiche all'art. 69 (Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente)

L'art. 69 è stato completamente riscritto e denominato *"Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"*.

La nuova disposizione prevede, come già precisato, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna di pagamento di somme in favore del contribuente nonché di quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. Il pagamento di somme può essere





subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia qualora superi l'importo di 10.000 euro ed abbia accertato ed argomentato in sentenza la solvibilità del contribuente, valutata sulla base della consistenza del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso. Il riferimento al pagamento di somme dell'importo superiore al predetto importo esclude che tale limite possa operare come una franchigia per le evidenti complicazioni che un tale sistema provocherebbe.

Il comma 2 dell'art. 69 demanda ad un apposito D.M. la disciplina della garanzia, che dovrà mutuare quella già in vigore contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972. Il D.M. dovrà disciplinare la garanzia, prevedendo la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. La garanzia prevista dalla norma viene richiamata anche in altre disposizioni (quali ad esempio l'art. 19 comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di sanzioni), per evidenti esigenze di omogeneità, certezza e semplificazione.

Il comma 3 dell'art. 69 prevede che i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio, mentre il comma 4 prevede che il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

Infine il comma 5 dello stesso art. 69 consente l'ottemperanza nei casi di inerzia dell'Amministrazione al rimborso. Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è dunque di 90 giorni, a cui vanno aggiunti gli eventuali ulteriori 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70 comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14 comma 1 del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici (*"Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto"*).

La lettera gg-bis abroga l'articolo 69-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992, per coerenza con la riformulazione innanzi operata del comma 1 dell'art. 69 del medesimo decreto legislativo.

La modifica del predetto comma 1 e la correlata abrogazione dell'art. 69-bis di cui alla lettera gg-bis) sono state apportate tenendo conto di quanto rappresentato nella condizione di cui al n. 4 del parere formulato dalle Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati.

Nel contempo, la 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lett. d) e le Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati (lett. m) hanno chiesto di incrementare l'importo delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, immediatamente esecutive e senza prestazione di garanzia, da 10.000 a 20.000 euro. L'introduzione di una garanzia per gli importi superiori a 10.000 euro risponde alla finalità di garantire l'ente impositore dal rischio del mancato recupero degli importi superiori alla predetta soglia rimborsati in base ad una sentenza successivamente riformata; fissare detto limite a 20.000 euro comporta un rischio eccessivo per gli enti impositori ed in ogni caso l'incremento necessiterebbe di apposita copertura finanziaria.

Articolo 9, comma 1, lettera hh)  
Modifiche all'articolo 70 (Giudizio di ottemperanza)



All'art. 70 al comma 1 è stato soppresso l'inciso "*Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo*", in quanto, come si è detto, viene previsto in via esclusiva il rimedio del giudizio di ottemperanza. Al comma 2 dello stesso art. 70 si precisa che l'ottemperanza può essere richiesta oltre che verso l'ente impositore, anche nei confronti dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Come si è già accennato infatti, si è ritenuto opportuno equiparare, fin dove possibile, gli enti impositori agli agenti della riscossione (di cui all'art. 3, comma 28, del decreto legge n. 203 del 2005) nonché ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. In particolare questi ultimi, ancorchè soggetti privati, esercitano funzioni pubbliche su concessione; da ciò la loro assoggettabilità anche al giudizio di ottemperanza. La giurisprudenza amministrativa ha infatti da tempo chiarito che "*Il giudizio di ottemperanza è ammesso anche nei confronti di un soggetto tenuto in forza del giudicato al compimento di attività implicante esercizio di potestà pubbliche, quale il concessionario delegato all'espropriazione*" (Cons. Stato sentenza n. 8250/2010); "*Il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche per ottenere il pagamento di una somma di denaro, purchè però nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ovvero nei confronti di un soggetto privato concessionario di pubblici poteri, per il compimento di attività connesse all'esercizio di questi ultimi*" (T.A.R. Campania, sentenza n. 86/2011).

Infine il comma 10-bis dello stesso art. 70 prevede che per il pagamento di somme dell'importo fino a 20.000 euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla commissione in composizione monocratica. In particolare, la fissazione dell'importo a 20.000 euro risponde all'osservazione di cui alla lett. d) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato.

## ARTICOLO 10 Norme di coordinamento

Di seguito le altre disposizioni modificate a fini di coordinamento.

Il comma 1, dell'art. 10 modifica l'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Rappresentanza e assistenza dei contribuenti); in particolare la disposizione in esame reca importanti novità al comma 3 dell'art. 63, dove si prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze può autorizzare all'assistenza tecnica dinnanzi alle commissioni tributarie i funzionari e i dirigenti di enti impositori e del Ministero, nonché gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza. La nuova disposizione reca un ampliamento dei soggetti che possono ottenere l'autorizzazione, dal momento che la stessa può essere rilasciata non solo ai dipendenti dell'amministrazione finanziaria (Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia delle entrate e delle Dogane e dei Monopoli) e della Guardia di Finanza, ma anche quelli degli altri enti impositori (ad esempio: regioni, province, comuni). In tal modo viene superata una disparità di trattamento che poteva apparire ingiustificata.

Gli appartenenti alle predette categorie per essere autorizzati devono essere in possesso dei seguenti requisiti: 1) cessazione dall'impiego a qualsiasi titolo (dimissioni e pensionamento); 2) effettivo servizio per almeno venti anni, di cui gli ultimi dieci anni nell'esercizio di "*attività connesse ai tributi*", come ad es. verifiche fiscali, attività di accertamento e riscossione dei tributi erariali e locali.

L'individuazione delle "*attività connesse ai tributi*" avverrà con il medesimo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da adottarsi ai sensi dell'art. 12, comma 4, del decreto. Infine, allo scopo di consentire al Ministero di effettuare un controllo sul rispetto dei principi di deontologia professionale da parte degli iscritti al citato elenco, si prevede che l'autorizzazione possa essere



revocata o sospesa, con provvedimento motivato nelle ipotesi che verranno individuate nel decreto stesso.

Il comma 4 del predetto art. 63 prevede il divieto di esercitare attività di assistenza e rappresentanza durante i due anni successivi alla data di cessazione dell'impiego. Si ritiene, infatti, che le conoscenze acquisite e le relazioni instaurate nel corso del rapporto d'impiego, possano alterare il corretto svolgimento della difesa in giudizio del contribuente. Il successivo comma 5 provvede esclusivamente ad aggiornare l'entità della sanzione irrogabile in caso di esercizio delle funzioni in violazione di quanto previsto nella disposizione, rimasto invariato dal 1973. La nuova sanzione amministrativa è prevista da un minimo di 1.000 euro a un massimo di 5.000 euro.

Il comma 2 contiene una modifica all'art. 14 comma 3-bis del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 recante Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia.

In particolare il predetto comma 2, contiene modifiche al comma 3-bis dell'art. 14 finalizzate ad adeguare la predetta disposizione alla nuova formulazione dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Il comma 3 reca invece modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

In particolare, il comma 3, lettera a) apporta modifiche al comma 3 dell'articolo 19 per adeguare la disposizione in materia di tutela cautelare con il richiamo alla garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto. Le modifiche apportate invece al comma 6 dell'art. 19 invece riguardano l'applicabilità delle disposizioni contenute nell'articolo 68, comma 2, del medesimo decreto.

Il comma 3, lettera b) modifica invece, l'art. 22 per renderlo più coerente ai principi previsti in materia dal c.p.c. (art. 669-sexies) ed è stata prevista la possibilità di utilizzazione della garanzia prevista dall'art. 69 comma 2 del decreto. E' stato modificato il comma 4 dell'articolo 22 al fine di accogliere l'osservazione della 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lett. e) secondo cui la decisione del collegio sulla misura cautelare urgente va disposta con ordinanza e non con sentenza. Infine, il comma 5 dell'articolo 22 è stato soppresso, in quanto divenuto superfluo, dopo la devoluzione di tutte le sanzioni tributarie alla cognizione delle commissioni tributarie, a seguito delle modifiche introdotte nel 2002 all'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992 dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001.

## ARTICOLO 11

### Modifiche al decreto legislativo n. 545 del 1992

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 9, l'attuazione della delega nella parte relativa all'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, è avvenuta sotto forma di "novella" del testo del decreto legislativo n. 545 del 1992, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, introducendo modifiche e integrazioni dei vigenti articoli del suddetto decreto.

Articolo 11, comma 1, lettera a)

Modifiche all'art. 2 (Composizione delle commissioni tributarie)

Si introduce un criterio di rotazione degli incarichi direttivi analogo a quello da tempo sperimentato nella giustizia ordinaria quanto a durata e valutazione intermedia (art. 45 d. lgs. 5 aprile 2006, n. 160). La rotazione degli incarichi viene attuata dopo l'ottavo anno di esercizio delle funzioni di Presidente delle commissioni tributarie, in quanto al termine del suddetto periodo o per effetto della valutazione negativa avuta al termine del primo triennio dell'esercizio della funzione di presidente, l'incarico non può essere rinnovato. Viene precisato che il Presidente non può essere



nominato tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i ~~tre~~ quattro anni successivi alla nomina (accoglimento osservazione di cui alla lett. f) del parere della 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica e di cui alla lett. p) del parere reso dalle Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati).

Il giudice, sulla base di una sua richiesta, e salvo tramutamento all'esercizio di funzioni analoghe o diverse, viene riassegnato all'incarico di presidente di sezione nella commissione tributaria a cui era preposto ovvero in quella di precedente provenienza. Il tramutamento comporta che il Presidente, all'atto della cessazione dell'incarico, andrà a svolgere altre funzioni analoghe a quelle svolte sino a quel momento, ovvero funzioni diverse ed inferiori nell'ambito della giustizia tributaria. Resta ferma la possibilità per il giudice che ha svolto le funzioni di Presidente di Commissione tributaria di partecipare agli interPELLI che verranno banditi dal Consiglio di Presidenza per funzioni analoghe presso altre Commissioni tributarie.

Articolo 11, comma 1, lettera b)  
Modifiche all'art. 6

La modifica dell'articolo 6 affida ad un provvedimento del Consiglio di Presidenza l'istituzione di sezioni specializzate in relazione a questioni controverse e definisce le modalità con cui le diverse questioni sono assegnate a tali sezioni.

L'assegnazione da parte del presidente della Commissione tributaria deve tener conto, preliminarmente della istituzione delle sezioni specializzate per materia, all'interno delle quali si applicheranno i criteri cronologici e casuali. Resta inteso che la istituzione di sezioni specializzate non comporterà un incremento del numero delle sezioni attualmente vigenti, atteso che le stesse saranno attivate nell'ambito di quelle individuate con il d. m. 11 aprile 2008.

In considerazione della conseguente insorgenza di oneri non si è potuta accogliere l'osservazione di cui alla lett. f) del parere della 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica nonché alla lett. q) del parere reso dalle Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati con cui si chiedeva la introduzione di una specifica disposizione volta a consentire a università, istituti di ricerca e master post universitari di nominare collaboratori per coadiuvare i giudici tributari nell'attività di ricerca finalizzata all'esame delle controversie attribuite alle sezioni specializzate.

Articolo 11, comma 1, lettera c)  
Modifiche all'art. 7 (Requisiti generali)

Al fine di rafforzare la qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie viene inserito tra i requisiti generali il possesso di laurea magistrale o quadriennale.

Articolo 11, comma 1, lettera d)  
Modifiche all'art. 8 (incompatibilità)

Al fine di assicurare la terzietà della giurisdizione tributaria, si è ritenuto di intervenire sul fronte delle incompatibilità; in particolare si è ritenuto di specificare che non possono essere componenti delle commissioni tributarie coloro che svolgono attività di consulenza tributaria non solo direttamente ma anche indirettamente, attraverso forme associative, codificando in tal modo quanto già stabilito dalla giurisprudenza amministrativa (Cfr. TAR Trentino Alto Adige 8 giugno 2006, n. 255; TAR Toscana 10 maggio 2006, n. 2084). Con l'occasione, si è aggiornata la definizione di incompatibilità di cui alla lettera h) laddove si fa riferimento a coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti o movimenti politici.



Articolo 11, comma 1, lettera e)

Modifiche all'art. 9 (Procedimenti di nomina dei componenti delle commissioni tributarie)

Al fine di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria, con la disposizione in esame si intende semplificare l'iter di nomina dei giudici riducendo i tempi delle relative procedure amministrative.

La disposizione in esame prevede l'adozione di un decreto del Presidente della Repubblica esclusivamente per i casi di prima nomina dei giudici tributari; i trasferimenti e le progressioni in carriera, avvengono con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per meglio comprendere l'impatto virtuoso della modifica richiesta sul miglior andamento della giurisdizione, si sottolinea che le procedure vigenti prevedono l'adozione di un decreto del Presidente della Repubblica per qualunque tipo di nomina sia che riguardi l'ingresso nel ruolo dei giudici tributari sia a seguito di trasferimento di sede per funzioni analoghe o per progressioni di carriera.

Articolo 11, comma 1, lettera f)

Modifiche all'art. 11 (Durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento)

All'articolo 11 decreto legislativo n. 545 del 1992, che disciplina la durata dell'incarico dei componenti gli organi giurisdizionali tributari, viene aggiunto il comma 5-bis, al fine di reintrodurre l'istituto dell'anticipato possesso, nei casi in cui si ravvisino necessità di servizio.

Già il decreto legge 20 dicembre 2001, n. 452, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 16 del 2002 con l'articolo 16-quater, comma 1 lett. b), aveva modificato l'allora vigente articolo 11 del citato decreto n. 545 del 1992, introducendo in calce al comma 1 la possibilità del c.d. "anticipato possesso". Ulteriori successive revisioni della norma, che modificarono totalmente anche l'assetto sistematico dei commi, espunsero tale istituto, che oggi tuttavia si rende necessario reintrodurre.

Con efficienza ed in risposta ai principi di buon andamento dell'amministrazione, a mezzo dell'anticipato possesso infatti il Consiglio di Presidenza sarà in grado – così come il CSM per la magistratura ordinaria – di collocare immediatamente i giudici nelle sedi di destinazione, permettendo la formazione dei collegi senza interruzione delle funzioni e garantendo la celerità dei giudizi, mentre si completa l'iter burocratico dei decreti di nomina.

Articolo 11, comma 1, lettera g)

Modifiche all'art. 15 (Vigilanza e sanzioni disciplinari)

Con la disposizione in esame nulla è stato modificato in ordine ai soggetti titolari del potere di vigilanza e al potere sanzionatorio sui giudici tributari né alle modalità di irrogazione delle predette sanzioni ai medesimi giudici.

Viene precisato, in particolare, che il potere di vigilanza di ogni Presidente sulla propria Commissione in ordine alla qualità ed alla efficienza dei servizi di segreteria, ha il fine di segnalare le risultanze al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, che conserva il compito istituzionale di adottare, anche a seguito della segnalazione del presidente, i provvedimenti organizzativi degli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie necessari a garantire qualità ed efficienza dei relativi servizi.

Diversamente, con i commi dal 2 al 7, al fine di rafforzare l'imparzialità e la terzietà dell'organo giudicante, si elencano le sanzioni disciplinari irrogabili, sulla scorta di quelle già previste per i giudici ordinari. In particolare, si prevedono le seguenti sanzioni disciplinari: l'ammonizione, la censura, la sospensione dalle funzioni per un periodo da un mese a due anni, l'incapacità ad esercitare un incarico direttivo e la rimozione dall'incarico. Per ciascuna sanzione sono altresì



tipizzate le condotte punibili, al fine di consentire al soggetto legittimato ad irrogare la sanzione - in sede di procedimento disciplinare - di assolvere l'obbligo di specificare un capo di incolpazione puntuale e circostanziato.

Come richiesto dalle Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati (condizione n. 5) è stata data specifica rilevanza alla reiterata e grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti mediante la previsione della lett. m) nell'elencazione dei comportamenti suscettibili di censura.

Articolo 11, comma 1, lettera h)

Modifiche all'art. 21 (Elezioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria)

Con le modifiche attuate negli articoli 21, 22 e 23, viene data attuazione al principio della legge delega contenuto nell'articolo 10, comma 1, lett. b), n. 7), volto ad attribuire direttamente al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria le procedure idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni dell'organo di autogoverno.

In particolare, il presente articolo reca la disciplina di dettaglio delle elezioni dell'organo di autogoverno dei giudici tributari, con conseguente abrogazione dell'attuale decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 luglio 2002, n. 184, concernente le modalità di svolgimento delle operazioni elettorali del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Il primo comma riguarda l'indizione delle elezioni.

Il comma 2 disciplina la composizione dell'ufficio centrale elettorale e prevede che lo stesso è istituito presso lo stesso Consiglio di presidenza escludendo qualsiasi coinvolgimento delle strutture del Ministero dell'economia e delle finanze.

I successivi commi 3, 4 e 5 regolamentano la presentazione delle candidature e l'accertamento dei relativi requisiti di legge da parte dell'Ufficio centrale.

I commi 6 e 7 prevedono le modalità di svolgimento delle operazioni elettorali presso le sedi delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, dove sono istituiti gli uffici elettorali locali.

Da ultimo, il comma 8 demanda la disposizione di attuazione del presente articolo ad un apposito regolamento emanato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Articolo 11, comma 1, lettera i)

Sostituzione dell'art. 22 (Votazioni)

La disposizione in parola contiene la disciplina di dettaglio delle operazioni di voto, prevedendo forme e modalità procedurali utili ad assicurare lo svolgimento tempestivo delle elezioni del Consiglio di presidenza e a dirimere eventuali contenziosi.

I commi 1 e 2 dell'art. 22 stabiliscono che ciascun elettore non può indicare più di tre candidati e che il voto, personale e segreto, è espresso dal giudice tributario presso la sede di Commissione dove esercita la propria funzione giurisdizionale.

I commi 3 e 4 dello stesso articolo prevedono che le operazioni di scrutinio siano effettuate dagli uffici elettorali locali, che le attestano in apposito processo verbale e decidono sulle eventuali contestazioni sorte durante le operazioni di voto e su quelle in ordine alla validità delle schede.

Infine, ai sensi del comma 5, i verbali di scrutinio sono trasmessi dagli uffici elettorali locali all'ufficio centrale presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria per la proclamazione degli eletti.

Non si è ritenuto opportuno accogliere la modifica suggerita dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica (lett. f) di elevare da 3 a 6 il numero delle preferenze esprimibili in sede di votazione per evitare disallineamenti rispetto alle corrispondenti previsioni in materia di elezione degli organi di autogoverno delle altre magistrature.



Articolo 11, comma 1, lettera l)  
Modifiche all'art. 23 (Proclamazione degli eletti. Reclami)

La disposizione in esame è finalizzata a razionalizzare il meccanismo di proclamazione degli eletti e a rendere celere l'insediamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nella sua nuova composizione, assicurando, al contempo, la continuità con il Consiglio uscente.

In particolare, al comma 1, si prevede che i nominativi degli eletti debbano essere comunicati anche al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

Mentre, al comma 3-bis, si stabilisce che il Presidente in carica convochi il Consiglio nella nuova composizione entro quindici giorni dall'emanazione del decreto del Presidente della Repubblica di costituzione del nuovo organo di autogoverno.

Ai sensi del comma 3-ter, infine, viene previsto che fino all'insediamento del nuovo organo, il Consiglio uscente continua a svolgere le proprie attività, nonostante la scadenza del termine di durata di quattro anni.

Articolo 11, comma 1, lettera m)  
Modifiche all'art. 24 (Attribuzioni)

La disposizione interviene, modificando il comma 1, lettera h) dell'art. 24 con cui è delegata all'organo di autogoverno la formazione permanente dei giudici tributari, anche in sede decentrata, ai fini della localizzazione dei processi formativi e del contenimento della spesa, nell'ambito degli stanziamenti annuali di bilancio in favore del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Articolo 11, comma 1, lettera n)  
Modifiche all'art. 29 (Alta sorveglianza)

In attuazione del criterio di delega di cui all'art. 10, comma 1, lettera b) n. 12, ai fini di un più efficace monitoraggio, sono stati fissati nuovi termini per rendere al Ministero dell'economia e delle finanze le occorrenti informazioni per la relazione annuale sullo stato della giustizia tributaria che il Ministro deve presentare al Parlamento entro il 30 ottobre di ciascun anno. Al fine di rafforzare il contenuto informativo della relazione ministeriale, tra gli elementi da comunicare sono stati espressamente considerati quelli relativi alla durata dei processi e all'efficacia degli istituti deflattivi del contenzioso.

Si rappresenta, infine, che non si è ritenuto opportuno accogliere le osservazioni:

- di cui alla lett. d) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica in ordine al denominazione delle Commissioni tributarie in quanto tale modifica dovrebbe essere riservata ad una riforma più profonda della giurisdizione tributaria;
- di cui alla lett. d del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica, relativo alla introduzione della prova testimoniale scritta nell'ambito del processo tributario. Si rappresenta, al riguardo, che la Corte di Cassazione in più occasioni ha evidenziato che nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dall'articolo 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, è riconosciuta la possibilità per le parti di produrre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, che hanno valore probatorio di elementi indiziari, in quanto possono concorrere a formare il convincimento del giudice, anche se non sono idonee a costituire, da sole, il fondamento della decisione (cfr. ex multis Cass., 1° ottobre 2014, n. 20694). Tale orientamento, pacifico e consolidato, induce a non apportare modifiche al sistema attuale;



- di cui alla lett. d) del parere reso dalla 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica volta a precisare che la sanzione disciplinare applicata dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria è dichiarata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. L'attribuzione dell'efficacia immediata alla delibera comporterebbe problemi di coordinamento con l'adozione del decreto laddove la delibera fosse impugnata innanzi al TAR/CdS; infatti, qualora detta delibera fosse oggetto di contenzioso amministrativo ed eventuale sospensione, il decreto inviato alla firma del Ministro dovrebbe essere ritirato, con evidenti diseconomie di tipo amministrativo;

- di cui alla lett. g) del parere reso dalle Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati relativa alla possibilità di introdurre il principio in base al quale i poteri istruttori delle commissioni tributarie non possono in ogni caso superare decadenze e preclusioni maturate a carico delle parti. Premesso che la materia relativa ai poteri delle commissioni tributarie è estranea ai principi della delega per la revisione del processo tributario, si rileva l'inopportunità di codificare un principio che appare diretto corollario del modello dispositivo regolante il processo tributario. Peraltro, la limitazione ai poteri istruttori del giudice trova conferma nell'intervenuta abrogazione del comma 3 dell'articolo 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale "È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", nonché nell'indirizzo della giurisprudenza di legittimità. In particolare, la Corte di Cassazione ha chiarito che "Nel processo tributario, l'esercizio dei poteri di acquisizione d'ufficio, attribuiti dall'articolo 7 citato, alle Commissioni tributarie, costituisce una facoltà discrezionale del Giudice, fermo restando che tali poteri istruttori – anche alla luce della riforma dell'articolo 111 Cost. – non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali, fra l'altro, non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte" (in questo senso Cass., sent. 13 settembre 2006, n. 19593; sent. 6 febbraio 2006, n. 2488; sent. 10 settembre 2007, n. 18976; sent. 7 febbraio 2001, n. 1701; sent. 15 giugno 2001, n. 8134).

### TITOLO III

#### ARTICOLO 12

##### Disposizioni transitorie

Le disposizioni transitorie prevedono al comma 1 che le nuove norme si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione di quella di cui al comma 5 che entra in vigore dalla data di pubblicazione del decreto in esame nella Gazzetta Ufficiale. Invece, le disposizioni in materia di esecutività delle sentenze contenute nelle lettere ee) e gg) del comma 1 dell'articolo 9 entrano in vigore dal 1° giugno 2016, in parziale accoglimento di quanto richiesto dalle Commissioni parlamentari nei pareri resi (condizione di cui alla lettera a) 6<sup>a</sup> Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica; osservazione di cui alla lettera r) Commissioni riunite II giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati).

In particolare, relativamente alle norme processuali (TITOLO II) queste si applicheranno a tutti i giudizi in corso, non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze.

Il comma 2 prevede che fino all'approvazione dei decreti previsti dagli articoli 12, comma 4, e 69, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92, restano applicabili le disposizioni previgenti di cui ai predetti articoli 12 e 69.





Il comma 3 prevede che le disposizioni che consentono la notifica e il deposito telematici ai sensi del nuovo articolo 16-bis del D.Lgs, n. 546/92, entrano in vigore a seguito dell'adozione dei decreti del Ministero dell'economia e delle finanze attuativi dell'articolo 3, comma 3, del regolamento 23 dicembre 2013, n. 163, in materia di processo tributario telematico.

Il comma 4 stabilisce che la disposizione relativa alla durata quadriennale degli incarichi di Presidente delle commissioni provinciali e regionali si applica agli incarichi in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, tenendo conto anche del periodo maturato alla medesima data nelle relative funzioni.

Il comma 5, ai fini di un coordinamento generale della attività svolte dalla giurisdizione tributaria, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, la competenza sugli atti pendenti e su quelli sopravvenuti rientranti nella giurisdizione della cessata Commissione tributaria centrale è attribuita alla Commissione tributaria regionale del Lazio.

### ARTICOLO 13 Disposizione finanziaria

La disposizione quantifica gli oneri derivanti dal presente provvedimento e reca la relativa copertura attraverso la riduzione della dotazione del fondo di cui all'articolo 16, comma 1, ultimo periodo, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

