

CIRCOLARE N. 25 DEL 3 AGOSTO 2015

IMPOSIZIONE DIRETTA

**Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015
attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)**

ABSTRACT

La circolare illustra le principali novità normative contenute negli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014).

Sebbene si tratti di testi normativi ancora *in fieri*, abbiamo ritenuto opportuno fornire sin d'ora un primo rapido commento alle tante innovazioni riguardanti il sistema sanzionatorio, gli interpelli, il contenzioso, la riscossione, il monitoraggio dell'evasione fiscale, il riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale nonché l'organizzazione delle agenzie fiscali, evidenziando i pregi e, altresì, talune criticità delle singole disposizioni in corso di introduzione.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014) recanti misure per:

- **la revisione del sistema sanzionatorio;**
 - **la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario;**
 - **la semplificazione e la razionalizzazione delle norme in materia di riscossione;**
 - **la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale e per il monitoraggio e il riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale;**
 - **la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali.**
-

INDICE

1. Premessa	p. 4
2. Sistema sanzionatorio tributario	p. 4
2.1. Sanzioni penali	p. 4
2.2. Sanzioni amministrative	p.10
2.3. Termine di efficacia	p.20
3. Contenzioso tributario	p.20
4. Disciplina degli interpelli	p.22
5. Riscossione	p.25
6. Stima e monitoraggio dell'evasione, nonché monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale	p.29
7. Revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali	p.32

1. Premessa

Ai tre schemi di decreti legislativi approvati in aprile dal Consiglio dei Ministri (certezza del diritto, fatturazione elettronica e misure per il rilancio delle imprese e internazionalizzazione) – decreti che, dopo il primo parere delle Commissioni parlamentari, hanno avuto il via libera del Consiglio dei Ministri e attendono il secondo passaggio parlamentare – se ne sono aggiunti altri cinque. Si tratta degli schemi di decreto recanti, rispettivamente, misure:

- per la revisione del sistema sanzionatorio;
- per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario;
- per la semplificazione e la razionalizzazione delle norme in materia di riscossione;
- per la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale e per il monitoraggio e il riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale;
- per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali.

Tali decreti sono stati approvati dal Consiglio dei Ministri il 26 giugno scorso e cioè proprio nel giorno ultimo di scadenza della delega (legge 11 marzo 2014, n. 23) e sono stati inviati il giorno successivo alle Camere per il relativo parere. Anche per tali decreti, quindi, sono stati rispettati i tempi tecnici per prorogarne di 90 giorni l'emanazione definitiva, una volta avvenuti i passaggi parlamentari (cfr. art. 1, comma 7-bis, della legge di delega).

In pratica, il Governo ha tempo fino al 26 settembre 2015.

Per comodità espositiva riassumiamo qui di seguito le principali novità recate da ciascuno di tali decreti, a cui facciamo seguire – evidenziandole in corsivo – le nostre osservazioni.

2. Sistema sanzionatorio tributario

2.1. Sanzioni penali

Pur mantenendo l'impianto del sistema dei reati tributari, così come previsto dal D. Lgs.vo n. 74 del 2000, sono state apportate in materia rilevanti modifiche ispirate al

principio di delega di punire con sanzioni penali più severe i comportamenti fraudolenti e simulatori e, viceversa, attenuare le sanzioni o anche depenalizzare, per quanto possibile, quelli non caratterizzati da frode e simulazione, affidando in tal caso la reazione dell'ordinamento alle sole misure sanzionatorie amministrative.

Le modifiche più importanti, sotto questo profilo, sono quelle che attengono ai reati dichiarativi, e cioè ai comportamenti dei contribuenti diretti ad evadere l'imposta in sede di sua autoliquidazione. Sono state, da un lato, mantenute ed ampliate negli artt. 2 e 3 del D. Lgs.vo n. 74 le ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante fatture false per operazioni inesistenti (art. 2) o mediante altri artifici (art. 3) e, dall'altro, è stato notevolmente ridotto l'ambito applicativo del reato d'infedele dichiarazione (art. 4): quello, cioè, che fino ad oggi ha maggiormente pesato sui contribuenti creando un clima di incertezza, soprattutto nell'operatività delle imprese nazionali ed estere operanti in Italia. In particolare, non costituisce più ipotesi di dichiarazione infedele ai fini penali l'evasione c.d. "interpretativa" e cioè il discostamento dell'imposta dichiarata dal contribuente da quella accertata dall'ufficio a causa della non corretta qualificazione fiscale di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, nonché della loro valutazione in base a criteri comunque palesati dal contribuente in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, o ancora a causa della violazione dei criteri di competenza o inerenza in merito alla deducibilità di elementi passivi reali. Si tratta di un intervento molto importante che elimina in radice la configurazione del reato per queste fattispecie e che dovrebbe impedire altresì che per tali ipotesi i verificatori si attivino – come oggi accade – con la comunicazione alla procura della "*notitia criminis*"; comunicazione che ha determinato, molto spesso, rilevanti danni reputazionali anche per ipotesi delittuose poi archiviate dal giudice. Naturalmente, occorre attendere come queste previsioni di carattere generale verranno concretamente applicate dall'Amministrazione e interpretate dalla giurisprudenza.

Il decreto contiene anche altre importanti modifiche al sistema penale tributario, fra cui l'innalzamento delle soglie di punibilità per il medesimo reato di infedele dichiarazione di cui sopra, la modificazione in generale dei criteri di calcolo dell'imposta evasa (non è più tale, infatti, quella teoricamente collegata alla rettifica ma quella effettivamente da versare), l'introduzione *ex novo* del reato di omessa dichiarazione anche del sostituto di imposta (ove l'imposta non versata a seguito di tale omissione sia superiore a determinati importi), l'innalzamento della soglia di punibilità per i reati di omesso versamento dell'IVA e delle ritenute d'imposta, l'inasprimento viceversa delle sanzioni per i reati di occultamento e sottrazione fraudolenta delle scritture contabili, nonché per

l'indebito utilizzo, in compensazione delle imposte dovute, di crediti inesistenti (fattispecie, questa – come vedremo – mantenuta distinta da quella dei crediti non spettanti) ¹.

Soprattutto, appare importante sottolineare le modifiche apportate in tema di “cause di non punibilità e di attenuanti”.

È scomparsa la soglia di non punibilità a carattere generale del 3 per cento prevista per tutti i reati anche quelli caratterizzati da comportamenti fraudolenti – soglia che aveva generato numerose polemiche politiche e che aveva spinto il Governo a ritirare la precedente versione del decreto del 24 dicembre 2014 – ed è stata sostituita da due previsioni più specifiche. Con la prima si stabilisce che il ravvedimento della dichiarazione infedele (quindi, non fraudolenta), degli omessi versamenti e delle indebite compensazioni – a condizione che sia effettuato prima del controllo – comporta l'estinzione del reato. Si tratta di una previsione molto importante da noi invocata espressamente nella circolare di commento al nuovo istituto del ravvedimento operoso, così come modificato dalla legge di stabilità per il 2015, in quanto sarebbe stato contraddittorio offrire ai contribuenti un regime di ravvedimento di così ampia portata temporale (fino all'accertamento) con attenuazione delle sanzioni amministrative, ma senza alcuna protezione penale. Con la seconda previsione si stabilisce, invece, che negli altri casi diversi da quelli sopra ricordati (cioè in caso di dichiarazione fraudolenta o di verifiche già avviate che impediscano il ravvedimento) il pagamento del debito tributario costituisce, comunque, un'attenuante, nel senso che consente di ottenere la riduzione della pena fino alla metà e la non applicazione delle pene accessorie.

Osservazioni – *L'impianto complessivo del provvedimento è sicuramente apprezzabile. Lo schema di decreto attuativo potrebbe tuttavia essere ulteriormente migliorato valutando l'opportunità di introdurre le seguenti modifiche:*

1. *L'art. 1 dello schema chiarisce che, ai fini della identificazione dell'imposta evasa (che è poi rilevante per il calcolo delle soglie di punibilità), non si considera tale quella teorica, e non effettivamente dovuta, collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Fermo restando che questa previsione dovrebbe avere natura interpretativa e non innovativa, occorre chiarire quale debba essere il criterio di quantificazione dell'imposta evasa in presenza di una società che abbia aderito al regime di tassazione su base consolidata ex art.*

¹ Cfr. le successive considerazioni svolte sul parallelo sistema sanzionatorio amministrativo.

117 e ss. del TUIR. Si tratta, cioè, di stabilire se l'imposta evasa debba essere quantificata in misura pari a quella teoricamente dovuta dalla stessa società in assenza dell'opzione – al netto cioè delle perdite che abbia nel frattempo trasferito alla fiscal unit e di cui avrebbe potuto altrimenti disporre – ovvero se debba farsi riferimento all'imposta che residua dopo l'eventuale utilizzo in compensazione delle perdite della fiscal unit (in cui possono essere confluite anche le perdite di altre società ricomprese nel perimetro di consolidamento).

2. Per quanto concerne le dichiarazioni che risultino infedeli a causa di errori nelle valutazioni, l'art. 4 dello schema subordina la non rilevanza penale del fatto alla circostanza che "i criteri concretamente applicati" siano "stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali". Tuttavia, nella normalità dei casi, le valutazioni che possono incidere sulla determinazione dell'imponibile non sempre trovano evidenza in bilancio, né in altri documenti o scritture di cui è obbligatoria la tenuta ai fini fiscali. Si pensi, ad esempio, per le imprese IAS adopter alle problematiche valutative connesse al tasso di attualizzazione da utilizzare nella determinazione del fair value delle attività o passività finanziarie ai sensi dello IAS 39, alla determinazione della parte dei corrispettivi che si riferisce ai cd. punti premio riconosciuti in favore della clientela in sede di vendita di un prodotto (IFRIC 13), alla verifica del passaggio o meno della totalità dei rischi o dei benefici dei beni acquisiti o ceduti, alla qualificazione di un contratto di locazione come leasing operativo o finanziario, ecc. Poiché anche in questi casi ricorre la medesima ratio che ha portato il legislatore ad escludere la rilevanza penale delle violazioni connesse ad una erronea qualificazione fiscale dei fatti impositivi, sarebbe logico eliminare l'inciso che prevede la necessità di una preventiva formale indicazione in bilancio e/o in altri documenti a rilevanza fiscale. Del resto, l'errore valutativo eventualmente compiuto dal contribuente, sul piano sostanziale, ha il medesimo grado di offensività sia quando i criteri ritenuti errati siano riportati in bilancio ovvero in documenti analitici tenuti a supporto delle singole scritture contabili, sia quando le scritture si limitino a recepire il risultato di scelte valutative compiute in termini generali dall'impresa nell'applicazione dei principi contabili di riferimento (e contenute, ad esempio, in procedure o manuali interni), sicché non sarebbe giustificabile che quest'ultima ipotesi, a differenza della prima, possa essere sanzionata penalmente. Naturalmente, ci riferiamo ai soli errori valutativi di fatti gestionali effettivamente esistenti e non alle valutazioni che si risolvano in una manipolazione dei fatti gestionali a fini frodatori, fattispecie questa che dovrebbe comunque rimanere punibile ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta).

3. È il caso peraltro di sottolineare che gli errori di imputazione e valutazione e, comunque, più in generale, gli errori di qualificazione fiscale dei fatti impositivi possono essere anche il presupposto di un'omessa dichiarazione, come capita nel caso in cui un soggetto ritenga di non dover soggiacere in alcun modo agli obblighi impositivi e dichiarativi in Italia. Si pensi al caso di un soggetto estero che abbia ritenuto di non dover presentare alcuna dichiarazione e che, invece in base ad una diversa interpretazione potrebbe essere qualificato come soggetto fiscalmente residente in Italia o, comunque, titolare di una stabile organizzazione in Italia. In particolare, quanto alla prima ipotesi (di c.d. estero vestizione), ricordiamo che in molti casi le contestazioni dell'Amministrazione non riguardano costruzioni artificiose poste in essere per delocalizzare il reddito all'estero – nel qual caso siamo di fronte a fattispecie di evasione – ma ipotesi di insediamento all'estero di imprese realmente operanti in loco e che sono oggetto di direzione e coordinamento da parte di soggetti controllanti residenti in Italia, in quanto parte integrante di gruppi italiani. Quanto alle cd. stabili organizzazioni occulte di soggetti non residenti, in molti casi si tratta di contestazioni che riguardano attività svolte in Italia da una società controllata (subsidiary) e che vengono normalmente già remunerate e assoggettate a tassazione in Italia, in sede di fissazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni intercompany. Sembrerebbe pertanto logico che, così come si è stabilito che gli errori interpretativi non siano idonei a dar luogo a fattispecie penali nell'ipotesi di dichiarazione infedele, venga introdotta una conforme previsione di carattere generale anche per i suddetti casi di dichiarazione omessa.

4. Analoghe considerazioni valgono per l'omessa dichiarazione del sostituto di imposta. Il decreto, come accennato, introduce il reato di omessa dichiarazione anche per i sostituti di imposta “quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila” (cfr. l'art. 5). Fermo restando che è da salutare con favore la scelta di non punire sul piano penale l'eventuale dichiarazione infedele dei sostituti di imposta, come pure era stato inizialmente ipotizzato – dal momento che in molti casi l'eventuale infedeltà dipende da questioni interpretative – non sembra del tutto razionale configurare sic et simpliciter la residua rilevanza penale dell'omessa dichiarazione quando si superi la soglia di 50 mila euro di ritenute non versate, in quanto anche questa omissione può in taluni casi dipendere da una erronea interpretazione delle disposizioni in tema di obblighi del sostituto. In altri termini, andrebbe operata anche in questo caso una distinzione tra evasione tout court e evasione cd. interpretativa.

Del resto, se è vero che l'eventuale infedeltà dichiarativa di una ritenuta che sia stata prodromica al suo omesso versamento viene concepita in radice come una condotta penalmente irrilevante, non ha una chiara giustificazione conservare una rilevanza penale di questo stesso fatto (l'omesso versamento di ritenute) quando si sia in presenza non di una dichiarazione infedele, ma di una dichiarazione omessa.

Si valuti infine l'opportunità di confermare o meno la punibilità del sostituto di imposta anche nell'ipotesi in cui il sostituto abbia comunque dichiarato il provento non assoggettato a ritenuta versando integralmente le imposte personali su questo dovute. A tal fine si consideri che, in queste fattispecie, la responsabilità del sostituto è assai dibattuta e che lo schema di decreto segue chiaramente la logica secondo cui non sono punibili i reati di omesso versamento quando non vi sia stato danno per l'erario e sia intervenuto il versamento dell'imposta (comprese le sanzioni amministrative e gli interessi).

5. *Un ulteriore intervento che appare necessario riguarda il reato di omesso versamento dell'IVA. L'art. 8 dello schema di decreto si limita a prevedere un innalzamento della soglia di punibilità del reato in questione. Una razionalizzazione del sistema richiederebbe invece l'abolizione completa di questa previsione. La fattispecie in esame, infatti, riguarda l'omesso versamento di un tributo esattamente dichiarato. Si tratta quindi, con tutta evidenza, di un'ipotesi senz'altro meno grave rispetto a quella in cui vi sia stata una violazione nella qualificazione dei fatti rilevanti ai fini IVA che abbia dato luogo ad una dichiarazione infedele e, come conseguenza di questa infedeltà, ad un minor versamento dell'IVA. Poiché oggi l'omesso versamento da dichiarazione infedele per questioni interpretative non dà luogo a sanzioni penali, non sembra sistematicamente corretto mantenere la rilevanza penale all'omesso versamento conseguente ad una dichiarazione che non presenti alcun profilo di infedeltà. Del resto, la stessa legge delega n. 23 del 2014, tra i propri criteri direttivi, ha indicato quello di correlare le sanzioni alla effettiva gravità dei fatti – nel rispetto del principio di proporzionalità – con la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e di applicare sanzioni amministrative in luogo di quelle penali.*

6. *In merito alle cause di non punibilità in caso di pagamento del debito tributario, infine, si segnala l'opportunità di ampliare i termini per poter estinguere il reato di omessa dichiarazione. L'attuale formulazione consente di attivare la causa di non punibilità qualora, prima che intervenga una attività accertativa da parte dell'amministrazione, il contribuente si attivi per sanare la dichiarazione infedele a seguito di ravvedimento operoso, ovvero, nell'ipotesi di dichiarazione omessa, presenti*

la dichiarazione entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo di imposta successivo. Non sono pochi i casi, in realtà, in cui il contribuente si accorge di essere incorso in una violazione di omessa dichiarazione dopo anni (si pensi alle ipotesi di esterovestizione o alla configurabilità di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti). Pertanto, l'ipotesi di ammettere una sanatoria entro un termine così ristretto appare una soluzione poco efficace e priva di chiara giustificazione anche sotto il profilo dell'interesse per l'erario, dal momento che siamo in presenza di una regolarizzazione spontanea che deve comunque intervenire prima di ogni attività di accertamento. Naturalmente questo ampliamento della possibilità di ottenere una copertura penale in caso di pagamento del debito tributario dovuto sulla base di una dichiarazione omessa dovrebbe essere coordinato con corrispondenti modifiche da apportare al D. Lgs.vo n. 471 del 1997 e, soprattutto, al D. Lgs.vo n. 472 del 1997, per quanto attiene, rispettivamente, alle sanzioni amministrative ed al ravvedimento operoso ².

2.2. Sanzioni amministrative

Anche la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, così come quello penale di cui già si è detto, deve essere ispirata, secondo i principi di delega, a criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla effettiva gravità dei comportamenti. A tal fine, si richiede l'introduzione di sanzioni più severe per le ipotesi di frode o di simulazione e sanzioni più miti per le condotte meno pericolose e la possibilità di applicare – ad esempio per i casi di elusione, da mantenere distinti rispetto alle ipotesi di frode o di aperta violazione di norme – le sole sanzioni amministrative in alternativa (anziché in aggiunta) rispetto a quelle penali.

Tenendo conto di questi principi, lo schema di decreto legislativo in commento modifica diverse disposizioni del D. Lgs.vo n. 471 e del D. Lgs.vo n. 472 del 1997 e, in certi casi, interviene anche su altre norme in materia di accertamento.

Per quanto riguarda il D. Lgs.vo n. 471 del 1997, le modifiche di maggiore interesse riguardano le sanzioni per l'omessa e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA (art. 15, lett. a) e lett. e)) nonché per l'omessa dichiarazione dei sostituti d'imposta (lett. b)).

Per l'omessa dichiarazione delle imposte dirette, IRAP, IVA e dei sostituti viene previsto che la sanzione sia ridotta alla metà (e si applichi quindi dal 60 al 120 per

² Cfr. al riguardo le successive considerazioni in tema di sanzioni amministrative.

cento delle imposte dovute) qualora essa – trascorsi inutilmente anche i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la dichiarazione “tardiva” – sia presentata prima della data di scadenza della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Per quanto attiene all'infedele dichiarazione, lo schema di decreto modifica al ribasso la misura della sanzione ordinaria portandola dall'attuale limite che va dal 100 al 200 per cento al nuovo limite che va dal 90 al 180 per cento. La sanzione ordinaria viene poi aumentata della metà se la violazione ha natura frodatoria, avendo il contribuente utilizzato documentazione falsa, operazioni inesistenti, artifici, raggiri, condotte simulatorie o simili; ed è invece ridotta di un terzo per le violazioni, prive di connotati fraudolenti, di scarsa rilevanza: per le violazioni, cioè, di ammontare inferiore al 3 per cento dell'imposta e, comunque, entro il limite di 30 mila euro. È inoltre previsto un più mite trattamento sanzionatorio per le ipotesi in cui l'infedeltà non sia “definitiva”, derivi cioè da meri errori di imputazione temporale di elementi positivi e negativi; nonché, in particolare, per le ipotesi in cui sia stata anticipata la tassazione di componenti positivi o posticipata la deduzione di componenti negativi: nel qual caso, non essendosi verificato alcun danno all'erario, si applica una sanzione in misura fissa.

Altre novità di rilievo riguardano l'utilizzo delle perdite in presenza di accertamento. A tal proposito, l'art. 25 dello schema di decreto interviene, indirettamente, sui criteri di determinazione della sanzione per infedele dichiarazione, stabilendo che i maggiori proventi e/o i minori costi accertati possano essere compensati, dietro espressa richiesta, sia con perdite coeve (quelle, cioè, dichiarate dal contribuente per il medesimo periodo d'imposta oggetto di rettifica), sia con le perdite pregresse computate a riporto e non utilizzate: criteri, questi, da cui discendono i relativi riflessi sanzionatori, nel senso che la sanzione va commisurata solo all'imposta relativa al reddito che residua, dopo lo scomputo delle perdite coeve o pregresse. Peraltro, a questi fini, non si interviene, direttamente, sulla disciplina delle sanzioni per infedele dichiarazione di cui sull'art. 1 del D. Lgs.vo n. 471 del 1997, bensì sulle disposizioni in materia di accertamento, aggiungendo il comma 2-bis all'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, tenuto conto che – come chiarisce la Relazione – il computo delle perdite richiede un'attività suppletiva di controllo verificata da parte degli Uffici.

Anche per quanto concerne gli obblighi di sostituzione d'imposta, il nuovo comma 4-ter dell'art. 2 del D. Lgs.vo n. 471 premia la trasparenza e il comportamento collaborativo delle imprese con operatività estera. Infatti, per i soggetti che hanno predisposto l'idonea documentazione dei prezzi di trasferimento (*master file* e *country file*), viene

esclusa l'applicazione delle sanzioni *“in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento ... da cui derivi la mancata esecuzione, in tutto o in parte, della ritenuta di cui all'art. 25, comma 4, del decreto ... n. 600”*.

In tema poi di violazioni relative alla riscossione, oltre la riduzione (dal 30 al 15 per cento) delle sanzioni per i versamenti effettuati con ritardo lieve, viene ridisegnata la disciplina del credito non spettante e del credito inesistente per cercare di risolvere le criticità e i problemi interpretativi attualmente derivanti dalla non sempre chiara distinzione tra i due differenti concetti e i relativi confini. In particolare, la Relazione chiarisce che il concetto di credito *“inesistente”* designa un credito *“in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del DPR 26 ottobre 1972 n. 633”*; mentre è da considerare *“non spettante”*, secondo una recente sentenza della Cassazione (n. 3367 del 2015) *“quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, non ancora utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione”*. In relazione a queste due fattispecie si prevede, come già in sede penale, una diversa modulazione della sanzione: essa si applica, infatti, nella misura del 30 per cento (come per gli omessi versamenti) in caso di utilizzo in compensazione di un credito d'imposta o di una eccedenza in misura superiore a quella spettante; ed è invece fissata tra il 100 e il 200 per cento per i casi ben più gravi di utilizzo in compensazione di un credito inesistente.

Significative sono altresì le modifiche che interessano il D. Lgs.vo n. 471 del 1997, anche in tema di IVA.

Come già per le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e IRAP e del sostituto d'imposta è prevista la riduzione della sanzione ordinaria per l'infedele dichiarazione; è inoltre stabilito che tale sanzione sia aumentata per le violazioni connotate da profili frodatori e sia invece ridotta per le violazioni di minore rilievo.

Vengono inoltre ridisegnate le sanzioni relative all'inosservanza degli obblighi di fatturazione e registrazione di operazioni imponibili. In particolare, viene sostituita la sanzione proporzionale con una sanzione in misura fissa nell'ipotesi in cui il ritardo nell'adempimento non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, mentre nei casi in cui vi sia stato un mancato versamento del tributo, si continua ad applicare la sanzione proporzionale ma ridotta del 10 per cento, per adeguarla alla nuova misura della sanzione prevista per l'infedele dichiarazione.

Un'importante novità riguarda l'ipotesi in cui sia richiesta a rimborso l'eccedenza IVA detraibile in assenza dei presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina i casi in cui tale eccedenza può essere rimborsata dall'Ufficio anziché essere computata in detrazione. La sanzione dal 100 al 200 per cento del credito rimborsato finora prevista viene ridotta al 30 per cento.

È stata opportunamente introdotta, inoltre, una sanzione in misura fissa da 250 a 2 mila euro, in luogo di quella proporzionale dal 100 al 200 per cento, per le violazioni commesse dai fornitori degli esportatori abituali, che effettuino operazioni in sospensione d'imposta prima di aver ricevuto dagli esportatori la dichiarazione d'intento e aver riscontrato, in via telematica, l'avvenuta presentazione della stessa all'Agenzia delle entrate. Altra importante modifica riguarda le sanzioni relative alla tardiva presentazione delle garanzie che la controllante è tenuta a produrre – entro il termine di scadenza della dichiarazione annuale IVA – qualora, nel contesto della liquidazione IVA di gruppo, le eccedenze di debito di alcune società siano state compensate con le eccedenze di credito di altre consociate. Si prevede, infatti, l'applicazione di una sanzione in misura fissa o di una sanzione proporzionale commisurata al 30 per cento delle eccedenze non garantite, a seconda che le garanzie siano presentate, rispettivamente, entro o oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine.

Infine, per quanto riguarda i criteri di determinazione della sanzione disciplinati dal D. Lgs.vo n. 472 del 1997, assumono carattere obbligatorio e generale sia l'aumento della sanzione in caso di recidiva, sia la riduzione della sanzione in presenza di circostanza attenuante.

Opportunamente, inoltre, le medesime regole di determinazione di una sanzione unica in caso di progressione ora previste per l'accertamento con adesione (ossia l'applicazione separata per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta) sono state estese anche alle ipotesi di mediazione e di conciliazione giudiziale.

Osservazioni – *Anche le modifiche apportate al sistema sanzionatorio amministrativo sono senz'altro apprezzabili, muovendosi in una logica non dissimile da quella che ha ispirato la revisione del sistema sanzionatorio penale. Si potrebbe, tuttavia, anche in questo contesto, valutare l'opportunità di apportare alcuni miglioramenti:*

1. *In primo luogo, sotto un profilo meramente concettuale, non è chiaro il coordinamento fra il principio di proporzionalità sancito dalla delega (principio che richiede di valutare e modulare la risposta sanzionatoria oltre che con riferimento alla*

condotta del contribuente anche all'ammontare del danno erariale e quindi al debito di imposta), il principio fissato dall'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) che esclude tout court le sanzioni "quando la violazione ... si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta" e la previsione dell'art. 6, comma 5-bis del D. Lgs.vo n. 472 del 1997 che, declinando in peius quanto stabilito dallo Statuto del contribuente, stabilisce che la non punibilità delle violazioni si renda effettivamente possibile se esse, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, "non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo".

Quest'ultima condizione ha consentito finora al legislatore di comportarsi in vario modo; di prevedere, ad esempio, in alcune fattispecie sanzioni proporzionali all'imposta anche in assenza di un danno erariale (sulla base della valutazione di un presunto pregiudizio recato dalla condotta del contribuente all'azione di controllo); in altri casi, invece, di prevedere l'applicazione di sanzioni in misura fissa. Occorre stabilire in via di principio che comunque quando non c'è danno erariale si possono prevedere, al massimo, solo sanzioni in misura fissa.

2. Per quanto riguarda le modifiche al D. Lgs.vo n. 471 del 1997, un primo profilo di criticità è costituito dal trattamento sanzionatorio delle omesse dichiarazioni. Ricordiamo che attualmente, se la dichiarazione non è stata presentata nei termini, è consentito solo un ritardo fino a 90 giorni, dopo di che la dichiarazione si considera a tutti gli effetti omessa con l'applicazione della sanzione dal 120 al 240 per cento delle imposte dovute. Lo schema di decreto – già lo si è detto – prevede ora che la sanzione sia ridotta alla metà quando la dichiarazione è presentata dopo i novanta giorni dalla scadenza ³, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Al riguardo, non è chiara, in primo luogo, la distinzione concettuale tra dichiarazioni valide (tra cui è compresa la dichiarazione tardivamente presentata entro i novanta giorni dalla scadenza del termine) e dichiarazione "omessa" cui si applicherebbe – in base allo schema di decreto – una sanzione ridotta se presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Il dubbio sorge perché la modifica del regime sanzionatorio ha lasciato invariata la disposizione del comma 7 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322 secondo cui "Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ai 90 giorni si considerano

³ Ricordiamo che la dichiarazione presentata entro i novanta giorni dalla scadenza del termine si considera presentata tardivamente e non omessa.

omesse". Forse sarebbe più logico e concettualmente più semplice prevedere che le dichiarazioni omesse siano regolarizzabili – e dunque acquisiscano validità – con sanzioni ridotte ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D. Lgs.vo n. 472 del 1997. Il che implicherebbe che la tematica delle dichiarazioni tardive dovrebbe essere inserita in tale ultimo decreto legislativo, anziché nel D. Lgs.vo n. 471 in commento.

Inoltre, sarebbe logico che anche sotto il profilo temporale fosse consentito al contribuente di regolarizzare, con il ravvedimento operoso, la propria posizione presentando le dichiarazioni omesse – quantomeno fino al momento dell'avvio di controlli, ispezioni o verifiche – con il pagamento delle relative imposte e interessi e salva l'applicazione di sanzioni crescenti in ragione del tempo decorso. E ciò, anzitutto, per avvicinare questa fattispecie a quella della dichiarazione infedele, la quale – ricordiamo – può essere corretta in ogni momento fino alla maturazione del termine di decadenza e addirittura anche dopo che siano intervenuti ispezioni, controlli o verifiche: un avvicinamento, questo, quanto mai opportuno tenuto conto che – come evidenziato a commento delle sanzioni penali – il contribuente può essere incorso in errore e non avere presentato la dichiarazione o averla presentata infedelmente per motivi del tutto analoghi; ad esempio, per una diversa qualificazione fiscale dei fatti impositivi. Non solo. Una tale previsione costituirebbe, inoltre, un forte incentivo alla compliance e potrebbe assicurare la copertura nei confronti delle sanzioni penali.

3. Per quanto riguarda l'infedele dichiarazione, auspichiamo che l'importante distinzione tra le fattispecie in cui non vi è stato alcun danno all'Erario (e si applica la sanzione in misura fissa di euro 250) e quelle che invece hanno inciso sull'obbligazione e/o sui tempi di adempimento sia mantenuta ben chiara anche nella prassi dell'Amministrazione. In particolare, constatiamo che, per i casi in cui i componenti positivi abbiano concorso alla formazione del reddito in un esercizio precedente quello di competenza o per i casi in cui i componenti negativi siano stati dedotti in un esercizio successivo, la Relazione governativa sposa un'interpretazione molto ampia di danno erariale, secondo cui esso sarebbe ravvisabile anche quando sia stato anticipatamente dichiarato in un esercizio in perdita un provento che invece avrebbe dovuto essere imputato ad un successivo periodo in utile con la conseguente determinazione di una maggiore imposta. In un caso come questo dovrebbe, pertanto, trovare applicazione, secondo il Governo, la sanzione proporzionale e non quella in misura fissa. Ci sembra, in verità, una tesi non del tutto comprensibile in un contesto in cui è, comunque, operante il riporto illimitato delle perdite; salvo che non si ritenga di

circoscrivere il danno erariale in misura corrispondente all'imposta relativa al 20 per cento del reddito che, nel periodo di competenza, non avrebbe potuto essere compensato con le maggiori perdite pregresse a riporto.

Quanto all'ipotesi inversa e cioè all'ipotesi in cui si sia verificato un danno all'erario (ad esempio, perché l'errore di imputazione ha comportato l'anticipata deduzione di costi o il differimento della tassazione dei proventi) lo schema di decreto prevede che si applichi la sanzione base ridotta di un terzo (una sanzione cioè del 60 per cento), a patto che – qualora la non corretta imputazione a periodo sia riferibile a componenti positivi – essi abbiano già concorso alla formazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Comprendiamo benissimo le ragioni di questa impostazione perché l'ufficio non può sapere se ed in quale eventuale successivo esercizio il contribuente abbia ritenuto erroneamente di dover imputare i proventi (non ancora assoggettati a tassazione) di cui sia già maturato il periodo di competenza al momento dell'avvio dell'attività di controllo. Riteniamo, tuttavia, che nei casi in cui sia possibile riconoscere che l'impresa ha seguito in passato e sta seguendo regole costanti di imputazione, tali da rendere evidente in quale dei successivi esercizi i predetti proventi avrebbero concorso alla formazione del reddito, dovrebbe, a nostro avviso, trovare comunque applicazione la sanzione ridotta del 60 per cento.

Ad ogni modo, riteremmo opportuno che questa fattispecie sanzionatoria venisse meglio coordinata con quanto previsto ai fini del ravvedimento operoso, per evitare che violazioni riconducibili a mere questioni di competenza di componenti positivi comunque già assoggettati a tassazione nell'annualità in cui è effettuato il controllo, o in precedenza, subiscano una sanzione (60 per cento) ⁴ molto più pesante di quella (18 per cento) che il contribuente può autonomamente applicare per regolarizzare, anche dopo che sia intervenuto un controllo, violazioni più gravi. Ricordiamo, infatti, che l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997, come rivisitato dalla legge di stabilità per il 2015, è attivabile anche dopo l'eventuale notifica di un processo verbale di constatazione con il pagamento di una sanzione pari ad un quinto del minimo (e quindi pari – per l'infedele dichiarazione – al 18 per cento); tuttavia – secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate – la regolarizzazione si perfeziona soltanto con il pagamento contestuale delle imposte dovute e dei relativi interessi e sanzioni ridotte. Ne consegue che, in base alla predetta prassi, finiscono per essere esclusi dal beneficio i contribuenti che adempiano

⁴ Salvo, come è ovvio, eventuali riduzioni della sanzione in caso di definizione dell'accertamento a seguito di acquiescenza, adesione o conciliazione giudiziale.

tardivamente in modo “inconsapevole”, come nel caso – appunto – di un componente positivo imputato per un mero errore di competenza ad un esercizio successivo: esercizio per il quale, quindi, sono state assolte le relative imposte ma non – nell’inconsapevolezza dell’errore commesso – le sanzioni e gli interessi. Questo aspetto merita un approfondimento, per riconoscere al contribuente la possibilità di utilizzare in tali casi il ravvedimento per abbattere ad un quinto anche la sanzione del 60 per cento.

4. Come detto, un altro tema d’interesse è la disciplina (e i riflessi sanzionatori) delle perdite coeve dichiarate e delle perdite pregresse ancora utilizzabili da parte di un contribuente cui siano stati contestati maggiori proventi o minori componenti negativi. A tal proposito, il profilo di maggiore criticità attiene al fatto che viene esplicitamente stabilito che queste disposizioni entrino in vigore il 1 gennaio 2016 (con riferimento ai periodi d’imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l’accertamento): circostanza questa che parrebbe avvalorare la tesi della loro valenza innovativa, non solo per quanto riguarda la disciplina della procedura da seguire, ma anche per i profili sostanziali attinenti alla determinazione dell’imponibile e della relativa imposta. Se così fosse, la modifica proposta sarebbe sicuramente inaccettabile per quanto riguarda, anzitutto, il riconoscimento delle perdite “coeve” (quelle, cioè, dichiarate dal contribuente per il periodo d’imposta oggetto d’accertamento), dal momento che esso deriva, potremmo dire in “automatico”, dalle stesse regole di determinazione del reddito complessivo delle società di capitali e enti commerciali, così come da sempre pacificamente interpretate e applicate. Ma sarebbe altrettanto illogico attribuire valenza innovativa al riconoscimento delle perdite “pregresse” in riduzione del maggior reddito complessivo accertato, dal momento che un tale riconoscimento trova conferma nella risalente e pacifica interpretazione della prassi ministeriale, resa pubblica e mai ufficialmente smentita con la risoluzione n. 1429 del 1976 e con le circolari n. 7 del 1977 e n. 188 del 1998⁵; ed è stato, inoltre, autorevolmente affermato dalla stessa Cassazione.

A ben guardare, infatti, la Suprema Corte non ha messo in dubbio – neppure in alcune recenti sentenze che hanno contribuito ad alimentare alcuni profili di incertezza – che

⁵ Con la risoluzione n. 1429 del 1976 si pose, appunto, il problema di “stabilire se può consentirsi il riporto di perdite relative a esercizi precedenti, in un determinato esercizio per il quale viene a definirsi un reddito a fronte di una perdita dichiarata, non influenzata dal riporto delle dette perdite”. Il Ministero esprime allora il parere che non solo il riporto è possibile a richiesta del contribuente; ma che, pur in mancanza di una richiesta, non si verifica “la decadenza del diritto al riporto di cui trattasi” che è determinante ai fini degli “aspetti sostanziali della determinazione del quantum debeatur”. Questa stessa posizione fu ribadita nella circolare n. 188 del 1998.

le perdite “pregresse” siano scomputabili dall’imponibile lordo accertato. In queste sentenze appare chiaro che il problema non atteneva alla determinazione dell’imponibile ⁶, bensì solamente alla quantificazione delle sanzioni, le quali sarebbero da commisurare, ad avviso della Corte, alla maggiore imposta “teorica” (ossia, all’imposta relativa all’ammontare complessivo dei maggiori proventi e/o dei minori costi accertati) e non a quella “reale” in tutto o in parte assorbita con l’abbattimento del maggior reddito accertato per effetto delle perdite pregresse. E ciò, in quanto la quantificazione dell’imposta “teorica” sarebbe prodromica e logicamente precedente rispetto alla fase della riscossione in cui possono essere fatti valere titoli di compensazione e eventuali crediti che riducono il quantum debeatur. Poiché – ad avviso della Cassazione – anche le perdite pregresse, al pari dei crediti, si scomputano in sede di riscossione (“a valle” cioè della precedente fase accertativa), proprio da questo deriverebbe la necessità di tenere distinta la determinazione della sanzione dal processo di formazione del reddito.

Si tratta – a ben guardare – di una tesi che non ha, a nostro avviso, molta giustificazione, in quanto parte da un presupposto non corretto: nel nostro sistema, infatti, le perdite pregresse si scomputano proprio dall’imponibile e non, a valle, dall’imposta, essendo esse stesse un elemento concorrente alla determinazione dell’imponibile. È da ritenere, dunque, che solo su questo punto lo schema di decreto stia introducendo una norma di contenuto chiarificatorio. In definitiva, con le disposizioni in commento si vuole solo ribadire, come è giusto che sia, la correlazione tra la effettiva maggiore imposta accertata (quella appunto riferibile al reddito complessivo al netto delle perdite pregresse non utilizzate) e le sanzioni, e perciò deve essere affermato con chiarezza che esse hanno natura interpretativa e che la decorrenza dal 2016 è stabilita per le sole indicazioni di procedura attinenti ai tempi e alle modalità di presentazione della relativa istanza.

5. *Quanto alle violazioni del sostituto di imposta, il regime di esenzione dalle sanzioni, come detto, viene esteso – in presenza di idonea documentazione dei prezzi di trasferimento – anche ai sostituti. Si tratta di una misura che va incontro alle esigenze del contribuente, ma riteniamo che dovrebbe essere meglio formulata, in*

⁶ È questa la tesi interpretativa affermata dalla stessa Cassazione anche nelle sentenze più recenti n. 2486 del 2013, n. 13014 del 2012 e, in ultimo, nella sentenza n. 6663 del 2014: una tesi che la Suprema Corte ha ritenuto talmente pacifica – per quanto attiene agli aspetti di natura sostanziale, relativi alla determinazione dell’an debeatur – da respingere la richiesta di rimessione della causa al primo Presidente per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite; richiesta che il ricorrente aveva avanzato nel presupposto che invece esistesse, sul punto, un contrasto nella giurisprudenza della Corte, con riferimento, in particolare, alla sentenza Cass. n. 15452 del 2010.

quanto non è immediatamente evidente come da un'ipotetica rettifica delle royalties corrisposte a una consociata estera – royalties che costituiscono costi portati in deduzione dal soggetto residente che le eroga e che l'ufficio non può che rettificare in diminuzione e non in aumento – possa derivare un'ipotesi di "mancata esecuzione" delle ritenute. In effetti, la norma intende fare riferimento a casi molto particolari di operatività delle convenzioni internazionali; a casi, cioè, in cui l'ufficio rettifica in diminuzione i costi sostenuti dal soggetto residente ma, al contempo, gli contesta la non corretta applicazione della ritenuta sulle somme effettivamente corrisposte. Ciò può avvenire perché la royalty è ammessa in deduzione fino a concorrenza del valore normale, mentre la ritenuta deve essere commisurata al più elevato flusso in uscita.

In questo contesto, alcune convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono che la ritenuta si applichi in misura ridotta (rispetto a quella ordinaria) ma solo nei limiti della parte di erogazione corrispondente al valore normale. Quindi, laddove l'erogazione risulti superiore al valore normale, può essere contestato al sostituto l'aver applicato su tale eccedenza la ritenuta con aliquota agevolata in luogo di quella ordinaria.

Riterremmo opportuno che la norma fosse riformulata in modo più preciso e, soprattutto, che venisse estesa anche ai flussi di interessi che presentano lo stesso problema delle royalties.

In tema di sostituzione, più in generale, segnaliamo che sarebbe opportuno recepire definitivamente il consolidato orientamento della giurisprudenza di merito e superare la prassi dell'Agenzia delle entrate, la quale, come noto, nelle contestazioni relative all'infedele od omessa dichiarazione del sostituto di imposta, irroga accanto alla sanzione prevista per tale violazione (art. 2 del D. Lgs.vo n. 471 del 1997) anche quella prevista per l'omesso versamento (art. 13, comma 1, del D.Lgs.vo n. 471 del 1997).

6. *In tema di IVA, pur apprezzando le modifiche con cui molte sanzioni proporzionali, finora previste per violazioni che non comportano danno all'erario, sono state sostituite con sanzioni fisse, rileviamo che non sempre ci si è attenuti con coerenza a questo principio di proporzionalità. Sotto questo profilo, ad esempio, avremmo ritenuto più conforme ai principi di delega la commutazione in sanzione fissa della sanzione proporzionale del 30 per cento tuttora prevista per l'ipotesi in cui sia stata richiesta e ottenuta a rimborso l'eccedenza IVA detraibile in assenza dei presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, tenuto conto che la violazione non attiene alla inesistenza del credito vantato dal contribuente ma si configura*

soltanto il suo irregolare ottenimento a rimborso: un'irregolarità che l'Agenzia è perfettamente in grado di controllare. Parimenti, il provvedimento lascia immutata la sanzione proporzionale del 3 per cento, irrogabile per la mancata applicazione del sistema del reverse charge nei casi in cui l'IVA sia stata assolta, anche se irregolarmente, da una delle parti contraenti: l'applicazione del principio di proporzionalità richiederebbe, a nostro avviso, che venisse coerentemente prevista anche per queste fattispecie una sanzione in misura fissa.

2.3. Termine di efficacia

Osservazioni – L'aspetto veramente singolare di questa riforma del sistema sanzionatorio, tanto penale quanto amministrativo, è il tema del termine di efficacia; la previsione, cioè, che le innovazioni apportate si applichino a "tempo", a partire dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2017: così dispone l'art. 31 dello schema di decreto e ciò – a quanto sembra – per motivi di copertura. È una previsione, come anche da più parti è stato messo in evidenza, del tutto priva di giustificazione, sia sotto il profilo logico-sistematico sia nel merito dei motivi adottati. Quanto al primo aspetto, le sanzioni non sono uno strumento per far gettito, tanto meno quelle penali che hanno natura afflittiva. Quanto alla copertura, la stessa relazione mette in evidenza che le modifiche alle sanzioni amministrative, alcune in aumento altre in diminuzione delle misure attuali, si equivalgono sul piano degli effetti e, comunque, la depenalizzazione di molte fattispecie – quali quella attinente alla dichiarazione infedele – e la implementazione delle "cause di non punibilità" dei reati tributari e delle attenuanti spingono, presumibilmente, più di prima i contribuenti ad assolvere le imposte non versate per tempo e a corrispondere per intero le relative sanzioni amministrative.

3. Contenzioso tributario

La riforma del contenzioso si muove anzitutto sulla linea di intensificare l'efficacia degli istituti deflattivi del contenzioso medesimo, e cioè la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale. La prima, che si applica alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro, viene estesa dallo schema di decreto a tutti gli atti impositivi a prescindere dall'ente emittente (quindi non solo – come accade oggi – agli atti provenienti dall'Agenzia delle entrate, ma anche a quelli provenienti dall'Agenzia delle dogane, dagli enti locali, dagli agenti della riscossione) nonché, a prescindere dal valore della controversia, agli atti attinenti al classamento e all'attribuzione di rendita catastale. A tal fine non è più necessario presentare un'istanza di reclamo all'interno

del ricorso introduttivo, in quanto è il ricorso stesso che produce gli effetti del reclamo; inoltre la procedura non è più preclusiva per fruire, in corso di giudizio, dell'istituto della conciliazione giudiziale. Quanto a quest'ultima – cioè alla conciliazione giudiziale – essa si renderà esperibile sia in udienza che fuori udienza, tanto in primo che in secondo grado.

Altro obiettivo della riforma è la telematizzazione del processo e cioè l'utilizzazione della posta elettronica certificata per la comunicazione degli atti delle parti e quelli del giudice: per questa modifica sarà, però, necessario attendere gli appositi decreti attuativi.

Ci sono, invece, altre importanti modifiche del processo tributario che potranno trovare immediata applicazione.

Ci riferiamo, in particolare, alle spese processuali per le quali viene fissato il principio secondo cui le spese devono seguire la soccombenza: oggi anche il contribuente vittorioso subisce di regola la compensazione delle spese; il che scoraggia di fatto l'attivazione del contenzioso, che resta, anche in caso di vittoria, troppo costoso. Inoltre, è stato introdotto il principio della c.d. "lite temeraria" che consente di addebitare alla parte che ha introdotto un giudizio capzioso (contribuente) o ha resistito in un giudizio nel quale l'atto sarebbe stato palesemente annullabile in autotutela (Amministrazione finanziaria) il pagamento di un risarcimento danni alla controparte.

Altre novità attengono alla difesa tecnica in giudizio, alla sospensione del processo per la decisione di questioni pregiudiziali, alla tutela cautelare estesa a tutte le fasi del processo, alla esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente. In particolare, nel sistema attuale i contribuenti hanno riscontrato molte difficoltà ad ottenere dall'Amministrazione la restituzione di quanto non dovuto. Lo strumento che si è rilevato a tal fine più efficace e che, pertanto, la nuova disciplina prevede come unica modalità di esecuzione è la proposizione del giudizio di ottemperanza (procedura, questa, che richiede la proposizione di un ricorso e, in esito ad esso, la nomina di un commissario *ad acta* per l'adozione dei provvedimenti attuativi della sentenza).

Osservazioni – *La revisione della disciplina del contenzioso tributario, essenziale per rispondere ad una domanda di giustizia tributaria veloce ed efficiente e garantire l'economicità del funzionamento, si mostra nel suo complesso apprezzabile. Nella prospettiva di agevolare questo processo evolutivo già in atto, ci limitiamo a suggerire l'opportunità dell'eventuale introduzione di un giudice "monocratico" per le liti di minor*

valore e, soprattutto, in un'ottica più generale, un ripensamento della struttura dell'organo giudicante, ora imperniato sulla figura del giudice "non professionista". In altri termini, occorre procedere, quanto prima, alla trasformazione dei giudici tributari in magistrati professionali a tempo pieno, tramite la riforma delle relative modalità di reclutamento e di remunerazione: è questa una garanzia fondamentale per l'ordinato svolgimento del rapporto tributario.

4. Disciplina degli interpelli

Lo schema di decreto legislativo di attuazione dell'art. 10 della delega fiscale (legge n. 23 del 2014) sul riordino del contenzioso tributario contiene anche la revisione della disciplina dell'interpello, istituto introdotto negli anni '90 per permettere di conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria sulla corretta interpretazione di disposizioni normative in relazione a casi concreti e personali dei singoli contribuenti.

A partire dagli anni '90, la progressiva moltiplicazione delle tipologie di interpello e la correlata previsione di regole applicative differenziate per tipologia aveva finito per creare incertezza e confusione tra i contribuenti; ciò anche a causa dell'introduzione di forme di interpello per le quali la legge contemplava l'obbligatorietà della presentazione dell'istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso a un regime fiscale derogatorio e/o agevolativo rispetto a quello normalmente applicabile.

La moltiplicazione degli interpelli – e particolarmente di quelli a carattere obbligatorio – ha determinato, da un lato, un sovraccarico di lavoro per l'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, una sorta di polverizzazione dell'istituto in una infinità di domande e risposte, caso per caso, non sempre coordinate e coerenti.

La riforma del regime degli interpelli mira a due obiettivi: da un lato, creare una disciplina omogenea per i vari tipi di interpello e, dall'altro, eliminare il più possibile le forme di interpello obbligatorio, recanti oneri gravosi tanto per i contribuenti quanto per l'Amministrazione finanziaria, nonostante i benefici che a quest'ultima derivavano da un monitoraggio preventivo delle fattispecie.

Con particolare riferimento al primo obiettivo, la disciplina degli interpelli viene ricondotta ad un unico contesto normativo ed inserita nel nuovo testo dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente).

Gli interpelli sono distinti in cinque tipologie:

- interpello ordinario, volto ad acquisire il parere dell'Amministrazione finanziaria nei casi in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali;
- interpello qualificatorio, volto a ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria sulla qualificazione da attribuire a una specifica fattispecie, quando sussistano obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie alla stessa applicabili;
- interpello probatorio, volto ad ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria sulla sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori addotti dal contribuente per ottenere l'accesso a determinati regimi fiscali;
- interpello antiabuso, con il quale il contribuente può chiedere all'Amministrazione finanziaria, in attuazione della nuova disciplina dell'abuso di diritto, se le operazioni che intende porre in essere costituiscano o meno fattispecie di abuso;
- interpello disapplicativo, volto ad ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria sulla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive del contribuente.

Sono dettate regole comuni a tutti gli interpelli per quanto riguarda la legittimazione e i presupposti, il contenuto delle istanze, l'istruttoria e le cause di inammissibilità. Le uniche differenze riguardano i tempi di risposta dell'Amministrazione finanziaria: 90 giorni di tempo (in luogo degli attuali 120) per rispondere alle istanze di interpello ordinario e qualificatorio, 120 giorni di tempo per rispondere alle altre tipologie di interpello, che richiedono indagini più complesse. L'eventuale richiesta di integrazione della documentazione prorogherà, in ogni caso, il termine di risposta di ulteriori 60 giorni.

Indipendentemente dal tipo di interpello, l'istanza dovrà sempre essere preventiva, e dunque presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l'istanza, ma – e questa è un'importante novità – non rileva la circostanza che la risposta dell'Agenzia possa giungere successivamente. Ulteriore

elemento comune a tutte le istanze è il principio del c.d. silenzio assenso, secondo cui la mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria equivale a condivisione della ricostruzione proposta dal contribuente.

Il carattere facoltativo degli interpelli viene previsto per tutte le tipologie sopraindicate, tranne l'ultima, quella cioè relativa agli interpelli disapplicativi e ciò in considerazione del fatto che quest'ultima categoria di interpello è molto particolare, nel senso che attraverso esso il contribuente ottiene la disapplicazione di norme prescrittive, vale a dire di norme che limitano espressamente diritti e crediti, invocandone la natura antielusiva.

Osservazioni – *Anche la nuova disciplina degli interpelli, come quella del contenzioso, è apprezzabile e riconducibile nell'ambito della compliance, quale strumento di gestione del rischio fiscale affidato alle scelte responsabili del contribuente, il quale decide se presentare o meno interpello, valutando in autonomia la propria situazione fiscale. Tuttavia, ci sono aspetti che destano qualche perplessità.*

In primo luogo, non è chiara, quanto meno sotto il profilo concettuale, la distinzione fra gli interpelli probatori (anch'essi compresi, come accennato, fra quelli a carattere facoltativo) e gli interpelli disapplicativi.

Nell'ambito dei primi vengono espressamente inserite le fattispecie sottoposte a determinati regimi vincolanti, quali le operazioni intercorse con Paesi black list, le ipotesi di CFC (Controlled Foreign Companies), le conversioni in partecipazioni dei crediti vantati da enti creditizi, la continuazione del consolidato in presenza di fusioni, l'accesso al consolidato mondiale, le fattispecie di società di comodo. Nei secondi, cioè nella categoria degli interpelli disapplicativi, vengono a collocarsi regimi più o meno analoghi, quali quelli limitativi del riporto delle perdite nelle operazioni di fusione e scissione e nelle ipotesi che comportano il mutamento della compagine sociale di cui all'art. 84 del TUIR. Sicuramente condivisibile, viceversa, è la scelta del legislatore di collocare altresì in questa seconda categoria il regime di disapplicazione di qualsiasi disposizione che per fini antielusivi limiti deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta; è questa, infatti, una previsione a contenuto indeterminato che non può di per sé consentire ai contribuenti di disapplicare ad nutum qualsiasi norma dell'ordinamento che essi ritengano a finalità antielusive, a prescindere da ogni controllo preventivo da parte dell'Amministrazione.

Al di là di questo, il punto cruciale è che non sono chiari gli effetti della distinzione degli interpelli disapplicativi da tutti gli altri. Per gli interpelli a carattere facoltativo (fra cui rientrano, come detto, anche quelli probatori), il contribuente ha semplicemente l'onere di segnalare in dichiarazione le fattispecie per le quali ha deciso di non presentare interpello; onere la cui inottemperanza è sanzionata con una sanzione fissa. Per gli interpelli disapplicativi e, dunque, a carattere obbligatorio, ci saremmo aspettati che la mancata presentazione precludesse la possibilità di disapplicare la norma tributaria (trattandosi, per l'appunto, di autodisapplicazione di norme precettive); ma così non sembra. Anche per questa tipologia di interpelli è, infatti, prevista la possibilità del contribuente di far valere comunque le proprie ragioni in sede di accertamento e, se del caso, in sede contenziosa, essendo in tale ipotesi comminabile la sola sanzione in misura fissa, eventualmente raddoppiabile se venisse poi disconosciuta la legittimità della disapplicazione cui il contribuente ha autonomamente provveduto.

In altri termini, anche per gli interpelli disapplicativi, appare possibile non presentare la relativa istanza e subire al più, quale conseguenza, il semplice raddoppio della medesima sanzione in misura fissa prevista per la mancata segnalazione in dichiarazione di una fattispecie per la quale l'interpello è facoltativo: la conseguenza di tale impostazione sembra essere una sorta di disapplicazione "a la carte" di norme precettive che rischia di introdurre un ulteriore fattore di incertezza nel nostro ordinamento fiscale.

5. Riscossione

La modifica più importante in materia di riscossione – stante le contestazioni e i vari dubbi di costituzionalità che il tema aveva sollevato – riguarda l'aggio, ossia la remunerazione per l'attività di recupero crediti spettante ad Equitalia. L'aggio è stato ridotto dall'8 al 6 per cento, cambierà anche nome assumendo la definizione di contributo pubblico alla riscossione e gli introiti non saranno più incamerati da Equitalia, ma devoluti direttamente alle casse dello Stato.

A parte ciò, ci sono varie altre novità di rilievo.

Ad esempio, la possibilità di non decadere dalla rateizzazione del debito per i contribuenti che recuperano il versamento "saltato" entro 5 giorni dalla sua scadenza: deve trattarsi, però, di un insufficiente versamento della rata per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10 mila euro. Interessante è anche la modifica al regime di rateizzazione nella fase successiva di affidamento al

concessionario delle somme iscritte a ruolo: per i debiti inferiori a 50 mila euro la rateizzazione è riconosciuta a semplice richiesta del contribuente fino a un massimo di 72 rate; per i debiti di importo superiore la dilazione *“può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà”*. Non meno importanti sono le modifiche introdotte per tener conto delle ipotesi in cui l'omesso o insufficiente versamento delle imposte sia causato da una condotta illecita del professionista cui il contribuente abbia conferito mandato professionale. In tal caso, da un lato, si prevede, in favore del contribuente, che la sospensione della riscossione delle sanzioni non sia più vincolata al preventivo pagamento delle imposte e, altresì, la sospensione e la rateazione delle imposte non sia più subordinata al rilascio di apposita garanzia, dall'altro, a tutela dell'attività dell'ufficio *“è stato ampliato il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza”*.

Sott'altro profilo, sono state introdotte modifiche volte a razionalizzare taluni istituti per evitarne un utilizzo strumentale da parte dei contribuenti: ciò è quanto accaduto in materia di sospensione della riscossione, di esecutività degli avvisi di accertamento, di compensazione dei crediti di imposta con i debiti iscritti a ruolo.

Non vanno sottaciute, infine, le novità in tema di autotutela. In particolare, nel caso di annullamento o revoca parziale dell'atto amministrativo, è riconosciuta al contribuente la possibilità di fruire degli istituti della definizione agevolata delle sanzioni *“alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso”*. In altri termini, il contribuente, in caso di accoglimento parziale dell'istanza di autotutela, è rimesso in termini per fruire dei benefici di cui avrebbe potuto fruire *ab origine*.

Osservazioni – *L'impianto del decreto suggerisce alcune riflessioni.*

- Sospensione della riscossione (art. 1)

Attualmente è previsto che entro 90 giorni dalla notifica del primo atto di riscossione i contribuenti possono chiedere la sospensione dell'attività di riscossione qualora documentino la sussistenza di una delle fattispecie espressamente previste dal legislatore o “per qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito”. Lo schema abroga tale ultima fattispecie c.d. “aperta” in quanto essa può essere utilizzata dai contribuenti per finalità meramente dilatorie, consentendo per esempio di eccepire la pendenza di ricorsi per i quali non è stata ottenuta o richiesta la sospensione o di istanze di autotutela presentate direttamente agli enti creditori. In definitiva, la sospensione potrà essere richiesta al concessionario solo qualora ricorrano le fattispecie espressamente

previste dal legislatore (che contemplano, per esempio, la decadenza o prescrizione del diritto di credito e l'ottenimento di una sospensione amministrativa o giudiziale).

Si tratta di una misura eccessiva, in quanto di fatto viene eliminato uno strumento di garanzia per i contribuenti il cui utilizzo strumentale deve essere evitato mediante un'attenta valutazione da parte del concessionario dei motivi addotti dal contribuente a sostegno della richiesta di sospensione. In questo modo, peraltro, non sarebbe più consentito ai contribuenti, in attesa della decisione giudiziale sull'istanza di sospensione, di dimostrare la sussistenza di validi motivi per la sospensione della riscossione di immediata verifica (per esempio, irregolare notifica dell'atto impositivo). In ogni caso, anche nell'ipotesi in cui non sia stata richiesta o ottenuta la sospensione giudiziale – cui pone riferimento la relazione illustrativa dello schema a sostegno dell'abrogazione della fattispecie c.d. aperta – non ci sembra ci siano validi motivi per impedire tout court al concessionario di effettuare una sua autonoma valutazione in merito all'opportunità di sospendere la riscossione.

In definitiva, posto che le fattispecie tipizzate dal legislatore non esauriscono i motivi per i quali può essere concessa la sospensione e che comunque non è opportuno precludere tout court al concessionario una sua autonoma valutazione in merito alla sospensione della sua attività, si propone l'eliminazione di tale abrogazione.

- Istituto della rateizzazione (art. 2)

Non risulta pienamente soddisfatta la prescrizione della legge delega di “eliminare le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi compresa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali”.

L'art. 2 dello schema prevede che le somme dovute in base ai controlli automatici/formali, nonché quelle dovute in seguito al c.d. accertamento con adesione se di importo inferiore, rispettivamente a 5.000 e 51.645,69, euro possono essere versate in un numero di rate trimestrali pari a 8; se di importo superiore alla predetta soglia, invece, il numero delle rate è rimasto pari a 20 in relazione alle somme dovute in base ai controlli automatici/formali, mentre è aumentato a 16 per quanto riguarda le somme dovute in base all'accertamento con adesione. Per le somme di importo superiore alle citate soglie, dunque, permane una differenza in termini di numero di rate.

Nell'ottica poi di una “complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari”, sarebbe opportuno estendere anche per queste forme di rateizzazione, la regola, introdotta dallo schema per la rateazione delle

somme iscritte a ruolo, secondo cui in caso di decadenza dai piani di ammortamento, i debitori possono ottenere una nuova dilazione sulla somma residua, a condizione che le rate già scadute al momento della nuova richiesta vengano integralmente saldate e fermo rimanendo “un numero di rate non superiore a quello delle rate del vecchio piano non ancora scadute alla medesima data”.

- Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione (art. 9)

L'art. 9 dello schema non risolve la maggiore criticità del sistema di riscossione e, cioè, quella di continuare a commisurare anche nella nuova formulazione gli oneri di riscossione (che prima di questo intervento era chiamato aggio di riscossione) all'ammontare delle somme iscritte a ruolo e non, invece, agli effettivi costi sostenuti dal concessionario. L'art. 9, infatti, anche nella nuova versione prevede che al concessionario siano dovuti gli oneri di riscossione così determinati:

- una quota, a carico del debitore, pari al 6 per cento (prima di questo intervento era pari all'8 per cento) delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi se il pagamento avviene dopo il sessantesimo giorno successivo dalla notifica della cartella, ridotto alla metà (3 per cento) se il pagamento avviene entro tale termine; tale quota è pari al 2 per cento per la riscossione spontanea a mezzo ruolo;*
- una quota, sempre a carico del debitore, a titolo di spese esecutive e di notifica della cartella esattoriale, determinata in base ad un decreto ministeriale;*
- una quota, a carico degli enti creditori, pari al 3 per cento delle somme rimosse.*

La richiesta di oneri di riscossione rapportati sic et simpliciter alle somme iscritte a ruolo risulta particolarmente inopportuna in merito ai pagamenti effettuati entro il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella, posto che in questo caso l'attività di riscossione si sostanzia nella mera notifica della cartella esattoriale.

- Razionalizzazione degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo (art. 13)

In passato erano state sollevate numerose critiche in merito all'applicazione degli interessi di mora sulla totalità del debito iscritto a ruolo, ivi comprese le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi. Proprio per questo motivo – e soprattutto per evitare l'anatocismo sulle cartelle – nel 2007 il legislatore è intervenuto precisando che gli interessi di mora sono dovuti sulle somme iscritte a ruolo “esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi”. La norma in esame abroga tale inciso riproponendo così le stesse criticità che il legislatore del 2007 aveva inteso risolvere e

la relazione di accompagnamento non illustra i motivi adottati a sostegno di questo intervento.

In ogni caso, anche volendo prescindere dall'opportunità di una simile scelta, nonché dai rischi derivanti dai profili di incostituzionalità che tale modifica presenta, rileviamo che essa non appare comunque in linea con i principi indicati dalla legge delega, i quali, per l'appunto, non richiedono di introdurre nuovi oneri a carico dei contribuenti in fase di riscossione.

6. Stima e monitoraggio dell'evasione, nonché monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale

Lo schema di decreto prevede l'inserimento sistematico nelle vigenti procedure di bilancio dell'intervento continuativo e strutturale del Governo in ordine al monitoraggio e alla revisione delle c.d. "spese fiscali" (c.d. *tax expenditures*), nonché in merito alla rilevazione e all'evoluzione dell'evasione fiscale e contributiva e ai risultati conseguiti nella relativa azione di contrasto.

Per quanto concerne il riordino delle *tax expenditures* – e cioè, secondo la legge delega, "qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore" – il Governo dovrà presentare un rapporto annuale da collocare temporalmente all'interno della Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (c.d. DEF, da presentare entro il 20 settembre di ogni anno e che precede la presentazione della legge di Stabilità). Il rapporto deve contenere gli indirizzi programmatici destinati a diventare vincolanti ai fini della predisposizione della manovra di bilancio con l'approvazione della Nota da parte del Parlamento mediante apposita risoluzione.

La predisposizione del rapporto annuale dovrebbe consentire una valutazione organica e strutturale dell'impatto economico delle singole misure, nella prospettiva di una loro rimodulazione e, in questo senso, la relazione illustrativa chiarisce che la presentazione del rapporto implica "la possibilità di ridiscutere periodicamente l'utilità di diverse spese fiscali, eliminando o ridimensionando quelle che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o sorpassate, alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche, o quelle che costituiscono una duplicazione con interventi di spesa".

Va, peraltro, evidenziato che in ordine al ridimensionamento delle *tax expenditures* il Governo incontra un limite non di poco conto: come imposto dalla legge delega, infatti, nell'ambito delle proprie valutazioni, il Governo deve prioritariamente tutelare i redditi di

lavoro dipendente e autonomo, i redditi di imprese minori e i redditi di pensione, la famiglia, la salute, le persone economicamente o socialmente svantaggiate, il patrimonio artistico e culturale, la ricerca e l'istruzione, nonché l'ambiente e l'innovazione tecnologica.

Per quanto concerne, invece, la rilevazione dell'evasione fiscale e contributiva nonché dei risultati conseguiti nella relativa azione di contrasto, il Governo dovrà presentare annualmente, insieme alla Nota di aggiornamento al DEF, un rapporto alle Camere corredato da un'esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate.

In particolare, il rapporto dovrà distinguere tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, evidenziando: *i)* i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni e, ove possibile, *ii)* il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Come richiesto dalla legge delega, la stima dell'evasione deve essere effettuata attraverso la misurazione del *tax gap*, ossia della differenza tra le imposte e i contributi effettivamente versati e il gettito, invece, ottenibile in un regime di perfetto adempimento ed a questo proposito la relazione illustrativa chiarisce che *“diviene necessario stimare ogni anno il tax gap per tutti i principali tributi (anche locali), con tutte le possibili disaggregazioni (settoriali, dimensionali, geografiche o per tipo di contribuente)”*.

I due diversi ambiti di intervento sono coordinati nel senso che le eventuali maggiori entrate derivanti sia dalla eliminazione o dalla modifica delle *tax expenditures* che dai risultati conseguiti nell'ambito degli interventi di recupero di gettito fiscale e contributivo concorreranno insieme ad incrementare il Fondo per la riduzione della pressione fiscale, al netto delle risorse necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito ed il prodotto interno lordo.

È previsto, peraltro, che per la redazione di entrambi i rapporti annuali il Governo si avvalga di due Commissioni interdisciplinari costituite *ad hoc*, entrambe istituite con decreto del MEF e formate da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche e giuridico-finanziarie.

Occorre, infine, sottolineare che le nuove regole saranno operative a partire dal 1° gennaio 2016 e riguarderanno le manovre triennali di finanza pubblica predisposte da tale esercizio in poi.

Osservazioni – *L'impianto del decreto suggerisce almeno due riflessioni di fondo.*

La prima considerazione attiene alla necessità che il monitoraggio delle tax expenditures sia strutturale ed effettivo in modo da permettere un efficace e definitivo riordino sistematico delle agevolazioni fiscali e dei sussidi, settoriali ed in alcuni casi addirittura obsoleti, attualmente esistenti.

La coerenza del sistema è infatti gravemente compromessa dall'inutile moltiplicazione di trattamenti speciali. Sotto questo profilo, già in precedenti occasioni abbiamo criticato il trend legislativo degli ultimi decenni, consistente nell'introduzione di interventi ad hoc per rispondere a situazioni contingenti, con grave danno per la produttività del nostro Paese.

A nostro avviso, qualunque serio riordino del sistema dei tributi deve in primo luogo mirare a ridurre il prelievo sul lavoro e sulle imprese e la realizzazione di questo fondamentale obiettivo necessita di un riordino delle tax expenditures, per adeguare gli incentivi all'effettivo core business delle imprese. Si tratta di una questione fondamentale e non più procrastinabile per l'attuazione di un complessivo e strutturale ripensamento del sistema delle agevolazioni e dei sussidi che, fino ad oggi, si sono sovrapposti in modo disordinato e caotico nei settori più disparati, con grande spreco di risorse e senza effetti positivi sull'economia italiana. Come già suggerito in precedenti occasioni, riteniamo che il confuso e parcellizzato panorama attualmente esistente delle agevolazioni fiscali debba essere sostituito da un unico credito di imposta, utilizzabile dai contribuenti, a loro scelta, a sostegno della ricerca e dell'innovazione ovvero nell'ambito degli obiettivi di crescita "verde ed intelligente" o ancora nella promozione dell'occupazione.

Per quanto concerne, poi, la questione del monitoraggio dell'evasione fiscale, la nostra opinione è che l'emersione del fenomeno implica necessariamente l'utilizzo di strumenti di conoscenza, tracciabilità e segnalazione delle operazioni economiche. Si tratta di strumenti che inevitabilmente comportano per gli operatori economici oneri significativi di compliance e che, quindi, possono essere accettati solo laddove portino effettivamente a risultati concreti. L'approccio strutturale e sistematico adottato dal legislatore sul tema non può che essere apprezzato laddove la lotta all'evasione sia

finalizzata anche al recupero di un miglior rapporto tra fisco e contribuente, esigenza fondamentale per le attività economico-imprenditoriali che richiedono un adeguato tax planning.

7. Revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali

Il provvedimento delinea un nuovo modello di Agenzie fiscali. Esse dovranno indirizzare la loro attività verso l'obiettivo di favorire una maggior *compliance* dei contribuenti, di facilitare gli adempimenti tributari attraverso nuove e più avanzate forme di comunicazione e possibilmente anche preventive rispetto alle scadenze fiscali, sì da realizzare una maggiore competitività delle imprese italiane e estere che intendano venire ad operare in Italia. Dovrà, in particolare, anche essere promossa la digitalizzazione e l'integrazione dei processi telematici nella comunicazione con i contribuenti al fine di favorire la riduzione dei costi "da adempimento" sostenuti dalle imprese.

In questo contesto, sono state inserite anche disposizioni specifiche per risolvere la situazione di *impasse* venutasi a creare nell'Amministrazione con la pronuncia della Corte Costituzionale (sentenza n. 37 del 2015) sulla illegittimità delle disposizioni che hanno consentito il conferimento in questi anni di incarichi dirigenziali a funzionari senza procedere prima allo svolgimento del concorso. Sono previsti a tal fine concorsi pubblici per soli esami. Comunque, si ipotizza anche una riduzione del numero delle posizioni dirigenziali fino al 5 per cento.

Osservazioni – *Anche in merito a questo decreto ci limitiamo a formulare una breve considerazione.*

Innanzitutto, l'attuazione della riforma concernente l'organizzazione delle Agenzie fiscali può giocare un ruolo centrale nella ripresa dell'economia italiana. Il miglioramento della collaborazione tra amministrazioni fiscali, imprese e cittadini e la valorizzazione dei principi di trasparenza nello svolgimento dell'attività amministrativa possono assicurare un clima di certezza e stabilità giuridica che avrebbe un forte impatto positivo sulla crescita economica. In questa prospettiva, non può che essere apprezzato lo sforzo legislativo di rendere più consapevole l'Amministrazione finanziaria del suo ruolo costituzionale di garante della giusta imposizione prima ancora che di braccio della tesoreria dello Stato volta a reperire gettito, tramite la valorizzazione degli obiettivi di maggiore efficienza dell'azione amministrativa, di

semplificazione degli adempimenti, di stimolo all'assolvimento degli obblighi tributari e di promozione dell'emersione spontanea delle basi imponibili.

Proprio per l'importanza del ruolo ricoperto dall'Amministrazione finanziaria, auspichiamo che nelle more si trovi una soluzione normativa ragionevole alla questione del reclutamento del personale dirigenziale, che consenta all'Agenzia delle Entrate e all'Agenzia delle Dogane di esercitare le proprie complesse e delicate funzioni in un contesto di certezza giuridica e in un clima di recuperata serenità, senza dover rinunciare all'apporto della professionalità e delle competenze dei funzionari che in questi anni hanno già ricoperto le funzioni dirigenziali, assicurando il funzionamento della macchina amministrativa.

Il Direttore Generale

Micossi