



**SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONE FINANZE E TESORO**

**AUDIZIONE DEL DIRETTORE
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Schemi di decreti legislativi adottati in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23, recante "Delega al governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita":

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

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

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

Roma, 16 luglio 2015 Palazzo Carpegna (ore 13,40)

Sommario

1. Premessa.....	4
2. Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (Atto Governo n. 181)	6
2.1 Il modello “Agenzie fiscali”	6
2.2 L'autonomia delle agenzie fiscali. Il modello nel contesto internazionale. L'Agenzia delle entrate.....	7
2.3 Le operazioni di riassetto organizzativo dell'Agenzia delle entrate. Il decreto recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali.	13
3. Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto Governo n. 184).....	20
3.1 Misure di razionalizzazione e riordino della disciplina dell'interpello.....	20
3.1.1 Il diritto di interpello nello Statuto dei diritti del contribuente.....	22
3.1.2 Individuazione di regole procedurali e garanzie uniformi; riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze.	24
3.1.3 Impegno dell'amministrazione a dare sempre maggiore pubblicità alle risposte fornite in sede di interpello	25
3.1.4 Previsione di regole speciali, sia nella fase dell'accertamento che in quella contenziosa, per gli interpelli disapplicativi	26
3.2 La revisione del contenzioso tributario	28
3.2.1 Introduzione	28
3.2.2 L'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso	28
3.2.3 Tutela cautelare	30
3.2.4 L'immediata esecutività delle sentenze	30
3.2.5 L'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie	31
3.2.6 Il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio	31
3.2.7 Osservazioni e spunti di riflessione	32
3.3 Modifiche al Dlgs 31 dicembre 1992, n. 545 - Incremento della funzionalità dei giudici tributari	36
4. Schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (Atto Governo n. 185).....	37
4.1 Introduzione.....	37
4.2 Le misure del decreto	38

4.2.1 Rateazione delle somme dovute	38
4.2.2 Revisione degli oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione	39
4.2.3 Le altre misure del decreto.....	41
4.3 Osservazioni e proposte.....	43
4.3.1 Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione.....	43

1. Premessa

Signori Senatori,

ringrazio il Presidente e Voi tutti per l'opportunità che mi viene offerta di intervenire, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco, riguardo ai contenuti degli atti del Governo approvati dal Consiglio dei Ministri il 26 giugno u.s., in esame preliminare, recanti misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle Agenzie fiscali, per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario e per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione.

Anche tali interventi attuativi della legge delega fiscale, così come quelli approvati e gli ulteriori per i quali è tuttora in corso l'iter di approvazione (1), contengono misure destinate a incidere significativamente su un tema di grande importanza, qual è la prospettiva di cambiamento del sistema tributario del nostro Paese e del rapporto tra fisco e contribuenti.

La realizzazione di un nuovo sistema fiscale più trasparente ed equo, basato, come *dominant tax driver*, sulla certezza del diritto e sulla riduzione dei costi connessi agli adempimenti fiscali, rappresenta oggi la sfida più importante per il legislatore delegato e per l'amministrazione finanziaria, nella fondamentale prospettiva di recupero del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra amministrazione fiscale e contribuente.

Per perseguire efficacemente gli obiettivi dell'equità, dell'efficienza e della crescita, la legge delega consente al Governo di intervenire in diversi ambiti.

1 Mi riferisco al decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 in materia di **semplificazioni fiscali**, allo schema di decreto in materia di **internazionalizzazione delle imprese** che contiene disposizioni volte a creare un sistema fiscale più equo e trasparente, tale da rendere il nostro Paese maggiormente competitivo e attrattivo per gli operatori italiani e per quelli esteri che intendono operare in Italia (AG 161), allo schema di decreto recante interventi finalizzati a incentivare la **fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi**, mirati, quindi, alla diffusione della cultura digitale, anche nel privato, per rendere più efficienti i processi amministrativi e per ridurre i costi di gestione (AG 162), allo schema di decreto recante interventi volti a conferire **maggiore certezza al sistema tributario e a introdurre forme di cooperazione rafforzata con i contribuenti** (AG 163), allo schema di decreto relativo di **revisione del sistema sanzionatorio tributario**, volto a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento a fronte di condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale, anche mediante un'efficace razionalizzazione del rapporto tra sistema sanzionatorio penale e amministrativo (AG 183) e lo schema di decreto e allo schema di decreto legislativo recante norme in materia di **stima e monitoraggio dell'evasione fiscale** e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (Atto n. 182).

Il disegno attuativo in corso è costituito da diversi *step* fondamentali che hanno una caratterizzazione comune: si inseriscono in un quadro complessivo di scelte che mirano a realizzare una rivoluzione non solo fiscale, ma anche culturale, nella quale l’Agenzia delle entrate è pienamente coinvolta.

Penso alle misure introdotte dallo schema di decreto legislativo recante semplificazioni degli adempimenti tributari, che si pone l’obiettivo di ridurre il costo sociale degli oneri per il cittadino nell’espletamento degli obblighi tributari e di facilitare gli stessi interagendo con il sistema fiscale in modo più semplice (2): in tal senso si muove l’importante sfida di miglioramento della *governance* fiscale costituita dall’introduzione della dichiarazione precompilata.

Anche i tre decreti legislativi delegati in materia di internazionalizzazione delle imprese (3) e certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, così come quello finalizzato a incentivare la fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, approvati, in sede preliminare, dal Consiglio dei Ministri il 21 aprile u.s., prossimi all’emanazione a seguito dell’espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, vanno nella stessa direzione del cambiamento, così come quelli approvati in via provvisoria e presentati in Parlamento il 27 giugno u.s. (4), tra i quali i tre decreti oggetto degli approfondimenti odierni.

2 fattori chiave per liberare risorse e dare un nuovo impulso alla produttività e alla competitività delle imprese, senza incrementare la spesa pubblica.

3 che segna un passo in avanti decisivo per la modernizzazione del nostro ordinamento, attraverso il perseguimento delle finalità di seguito indicate:

1. rafforzamento della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente [artt. 1 (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale) e 2 (Interpello sui nuovi investimenti)];

2. incentivo agli investimenti in Italia da parte di imprese estere [artt. 6 (Consolidato nazionale), 7 (Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti) e 12 (Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato)];

3. semplificazione degli investimenti all’estero da parte di imprese residenti in Italia [artt. 3 (Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato), 5 (Disposizioni in materia di costi black list e di valore normale), 8 (Disciplina delle controllate e delle collegate estere), 11 (Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all’estero) e 14 (Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti)];

4. razionalizzazione delle discipline rivolte alle imprese che operano sui mercati internazionali [artt. 4 (Interessi passivi), 9 (Spese di rappresentanza), 13 (Perdite su crediti) e 15 (Credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero)].

4 schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell’organizzazione delle agenzie fiscali (**Atto n. 181**); schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (**Atto n. 182**); schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (**Atto n. 183**); schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (**Atto n. 184**) e schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (**Atto n. 185**).

A queste misure dovrà corrispondere un conseguente approccio dell'amministrazione finanziaria con il contribuente predisposto alla trasparenza e al dialogo.

Il disegno del legislatore delegante di rendere il sistema fiscale italiano più equo attraverso l'adozione di misure che privilegino tale prospettiva, potrà, infatti, essere portato a compimento solo in presenza di un'amministrazione finanziaria fortemente orientata verso nuove, più moderne e trasparenti modalità di interlocuzione con i contribuenti e solo se l'amministrazione stessa riuscirà finalmente a essere percepita quale partner naturale da cittadini e imprese. L'Agenzia delle entrate è consapevole che a tal fine, alle tradizionali misure di contrasto dei comportamenti di evasione e di frode, occorre affiancare specifici strumenti per ristabilire il rapporto di fiducia fisco-contribuenti, agendo in funzione preventiva, prima ancora che repressiva e che solo un cambiamento radicale delle modalità di interazione tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria possa facilitare gli adempimenti tributari e indurre l'adempimento spontaneo, favorendo l'emersione delle basi imponibili, con conseguente recupero del "tax gap".

2. Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (Atto Governo n. 181)

2.1 Il modello "Agenzie fiscali"

Le agenzie fiscali sono operative dal 1° gennaio 2001. Le motivazioni di fondo che hanno portato all'introduzione del modello di «amministrazione per agenzie», comuni a quelle che hanno in precedenza spinto l'adozione del modello stesso in altri Paesi (5), sono riconducibili alla necessità di garantire maggiore autonomia operativa (6) e, quindi, una gestione più flessibile delle risorse umane e materiali.

Affinché le riforme avviate negli anni precedenti (7) dessero i risultati sperati era indispensabile adottare un nuovo modello organizzativo che superasse le rigidità burocratiche, assicurando una maggiore efficienza e incisività dell'azione amministrativa: il

5 Prima che in Italia, il modello di «amministrazione per agenzie» era stato già adottato in altri paesi (Stati Uniti, Spagna, Svezia, Regno Unito), dove quel modello ha avuto larga applicazione al settore pubblico.

6 nell'esperienza britannica ricorre di continuo il termine *freedom to manage*

7 la «riforma di strutture» dell'inizio degli anni Novanta e la riforma fiscale scaturita dalle deleghe del 1996.

modello agenzia, appunto.

Per quanto innovativo, questo processo di cambiamento è coerente con la riforma delle amministrazioni pubbliche delineata dal decreto legislativo n. 29/1993 che, introducendo il principio della distinzione tra indirizzo e controllo, demandati agli organi di governo, e attuazione e gestione, demandate alla dirigenza, ha trasformato, almeno sul piano degli enunciati normativi, il dirigente pubblico in un amministratore dotato di autonomia decisionale, titolare di un proprio *budget*, gestore di risorse umane e strumentali e destinatario di responsabilità di risultato.

Il nuovo modo di concepire l'attività dell'amministrazione finanziaria nasceva dalla consapevolezza che non era più sufficiente garantire esclusivamente la regolarità e la legittimità formale dell'azione dei pubblici poteri, ma piuttosto era (è) necessario assicurare e misurare l'efficienza e l'efficacia del modo in cui essi attuano le rispettive politiche. Il passaggio all'Agenzia è il passaggio dalla logica dell'adempimento alla logica dell'efficienza: semplicemente, una svolta epocale.

Le quattro agenzie istituite dal decreto legislativo n. 300/1999 (8) hanno mantenuto l'organizzazione di tipo funzionale varata nel 1991 (9); anche l'articolazione su tre livelli [centrale, regionale e locale (10)] e la relativa suddivisione di compiti sono rimaste a grandi linee invariate. L'articolazione degli uffici è stabilita con disposizioni interne.

Nel passaggio dai dipartimenti alle agenzie, l'assetto organizzativo degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate e degli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio è rimasto invariato, secondo un modello basato sull'integrazione delle competenze. (11)

2.2 L'autonomia delle agenzie fiscali. Il modello nel contesto internazionale. L'Agenzia delle entrate

L'istituzione delle agenzie ha realizzato, come innanzi detto, la separazione tra le

8 sulla falsariga dei precedenti dipartimenti: entrate, dogane, territorio e demanio; queste ultime due si erano divise le attribuzioni dell'ex Dipartimento del territorio

9 la riforma aveva avuto come criterio guida l'unificazione dei diversi apparati amministrativi per funzioni omogenee.

10 Gli uffici centrali e regionali, svolgono funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, e gli uffici di livello locale, hanno funzioni operative.

11 Per l'Agenzia delle dogane la realizzazione degli uffici a competenze unificate è cominciata, invece, dopo l'avvio dell'agenzia stessa. Il principio dell'integrazione delle competenze si ritrova, con modalità peculiari, anche nel modello organizzativo delle filiali dell'Agenzia del demanio.

funzioni di indirizzo e controllo (affidate al dipartimento per le politiche fiscali, oggi Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze) e quelle di gestione operativa del sistema fiscale (affidate appunto alle agenzie).

Si può affermare che l'istituzione delle agenzie ha costituito, in quanto «riforma di regole gestionali», il necessario completamento della «riforma di strutture» dell'inizio degli anni Novanta e della riforma fiscale scaturita dalle deleghe del 1996.

Circa la natura giuridica delle agenzie, la legge 15 luglio 2002, n. 145, nel modificare l'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ha espressamente incluso le agenzie fiscali fra le amministrazioni pubbliche, senza, però, ricomprenderle né fra le amministrazioni dello Stato, né fra gli enti pubblici non economici.

La tesi secondo la quale le agenzie fiscali sarebbero organi dello Stato con personalità giuridica, non ha trovato concorde la Corte di Cassazione, che nella sentenza a sezioni unite n. 3118 del 2005 ha chiarito che *«l'Agenzia delle entrate è una persona giuridica di diritto pubblico autonoma cui è demandata la diretta gestione di un interesse pubblico primario, quale la corretta riscossione delle imposte»*. La sentenza ha escluso che il rapporto dell'Agenzia con lo Stato *«sia sussumibile nella figura della persona giuridica-organo dello Stato»*. (12)

A prescindere, tuttavia, dalla questione della natura giuridica, il tratto fondamentale che caratterizza le agenzie fiscali è la loro autonomia dal punto di vista regolamentare, amministrativo, patrimoniale, organizzativo, contabile e finanziario.

Con l'istituzione delle agenzie fiscali lo svolgimento di pubbliche funzioni è stato affidato a soggetti che, pur rientrando nell'alveo della pubblica amministrazione, potevano operare con **regole più flessibili di gestione delle risorse umane e materiali**, mutuando alcuni tratti della cultura aziendale.

I principali punti su cui si concretizza l'autonomia delle agenzie sono:

- a) l'autonomia organizzativa, che consente alle agenzie di modellare con propri atti interni l'articolazione degli uffici;
- b) l'autonomia gestionale, che rende possibile adottare scelte strategiche e operative

12 Le stesse considerazioni possono essere estese all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, mentre per l'Agenzia del demanio la qualificazione giuridica è ormai incontrovertita dopo la trasformazione in ente pubblico economico (decreto legislativo 3 luglio 2003, n. 173, modificativo del decreto legislativo n. 300/1999)

che saranno valutate nell'ottica dei risultati conseguiti e non della verifica formale dei singoli atti di gestione;

- c) l'autonomia contabile e finanziaria, che consente di abbandonare le rigide regole della contabilità pubblica e i conseguenti controlli esterni di tipo preventivo e autorizzatorio.

Nell'ambito dell'autonomia che è stata a esse conferita, le agenzie fiscali adottano i propri statuti e i regolamenti di amministrazione e contabilità, sottoposti all'approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il regolamento di amministrazione, in conformità ai principi del decreto legislativo n. 29/1993 (trasfuso poi nel decreto legislativo n. 165/2001), disciplina l'organizzazione e il funzionamento di ciascuna agenzia, detta le norme per l'assunzione del personale (13), fissa le dotazioni organiche e determina le regole per l'accesso alla dirigenza.

Sul fronte della gestione delle risorse umane, il personale delle agenzie ha visto riconosciuta la peculiarità della propria attività con l'inquadramento in uno specifico comparto di contrattazione, separato da quello dei ministeri. (14)

Quanto al regime dei controlli, che vale a circoscrivere l'ambito di autonomia, il decreto istitutivo fissa anzitutto il principio che le agenzie fiscali sono sottoposte all'alta vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Sono poi soggette all'approvazione del Ministro, come già accennato, le deliberazioni del comitato di gestione che riguardano gli statuti, i regolamenti e gli atti di carattere generale che regolano il funzionamento delle agenzie.

Tutti gli altri atti di gestione delle agenzie non sono sottoposti a controllo ministeriale preventivo.

Se questo è il **quadro di riferimento relativo al modello di «amministrazione per agenzie»**, è importante comprendere che lo stesso è stato fortemente ispirato al **quadro internazionale** di riferimento, che tuttora mostra una generale tendenza all'affermazione del

13 è stato introdotto, a tal fine, un sistema innovativo di reclutamento dei funzionari mediante tirocinio teorico-pratico retribuito.

14 Al riguardo, occorre tener presente che l'art. 54, comma 1, del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, che ha sostituito l'art. 40, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, ha previsto che nel settore pubblico vengano definiti al massimo quattro comparti di contrattazione collettiva: è prevedibile che, quando sarà attuata la nuova normativa, il comparto agenzie fiscali confluirà in un comparto più ampio.

modello delle agenzie quale riferimento per la maggior parte delle amministrazioni fiscali estere.

L'OCSE nel periodico report (15) dedicato alla **comparazione degli aspetti istituzionali, organizzativi, strategici e operativi delle amministrazioni fiscali di 52 Paesi** (tra cui tutti i membri dell'OCSE, dell'Unione europea e del G20), pone in evidenza che circa il 60% delle amministrazioni fiscali ha adottato un “*unified semi-autonomous body*” quale forma di assetto istituzionale per la gestione delle imposte dirette e indirette (16). Ciò in risposta a una generale esigenza di incremento di autonomia delle amministrazioni fiscali che sia in grado di assicurare, da un lato, una gestione delle entrate fiscali efficiente ed efficace e, dall'altro lato, l'esercizio del potere in maniera equa e imparziale, assicurato da una serie di controlli e contrappesi per garantire la trasparenza nelle loro operazioni e un'adeguata responsabilità per la loro gestione complessiva del sistema fiscale.

L'autonomia delle amministrazioni fiscali è stata, inoltre, oggetto di interesse sia da parte della Commissione Europea nella guida che fornisce raccomandazioni per una moderna ed efficiente amministrazione fiscale (17), sia in un apposito studio predisposto del Fondo Monetario Internazionale nel 2010 (18), nel quale, nel confrontare il tradizionale modello ministeriale con il modello degli organismi “semi autonomi”, viene posto in evidenza che, pur in presenza di una generale tendenza verso una maggiore autonomia che interessa la pubblica amministrazione, tale aspetto è più rilevante nelle amministrazioni fiscali in ragione delle loro specificità, delle competenze specialistiche necessarie per lo svolgimento delle attività e per il ruolo connesso alla riscossione del gettito.

15 “Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” – Forum of Tax Administration – OECD (2013) (<http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>).

16 “Table 1 – Institutional arrangements for tax administration, “Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” – Forum of Tax Administration – OECD (2013)”- pag. 26.

17 “Fiscal Blueprints, A path to a robust, modern and efficient tax administration” - European Commission - Taxation and customs union (2007)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf.

18 “Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model”, - Technical Notes and Manuals – Fiscal Affairs Department - William Crandall - Fondo monetario Internazionale (2010) - <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1012.pdf>.

Le argomentazioni che sono generalmente riconosciute a supporto del modello agenziale riguardano principalmente gli aspetti connessi con l'efficacia e l'efficienza: la possibilità di gestire il sistema fiscale con una organizzazione autonoma che consente di concentrare gli sforzi anche attraverso l'utilizzo di logiche aziendalistiche e, come nel 70% delle amministrazioni esaminate, con una gestione del personale che possa derogare alle regole previste per il pubblico impiego.

Con specifico riguardo al tema dell'“autonomia” del modello Agenzie in relazione alla gestione delle risorse umane, il citato documento comparativo dell'OCSE (*“Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies”*) rappresenta l'autonomia stessa in termini di: *“capacità di fissare gli standard di qualificazione tecnica e accademica per categorie di assunzioni”*, *“assumere e licenziare il personale, in conformità delle politiche e delle procedure previste per il settore pubblico”*, *“capacità di definire e gestire programmi di sviluppo e formazione”* del personale; *“capacità di negoziare i livelli di remunerazione del personale in conformità con i più ampi programmi del settore pubblico”*.

E' quello sopra sinteticamente descritto il contesto cui si è ispirato il decreto legislativo n. 300/1999, il quale, nel demandare anche la determinazione delle regole di accesso alla dirigenza ai regolamenti delle agenzie, aveva evidentemente ritenuto che la disciplina delle modalità di selezione dei dirigenti non potesse rimanere estranea alla sfera di autonomia delle agenzie, trattandosi di una leva fondamentale per assicurare la funzionalità e lo sviluppo dell'organizzazione.

La scelta nasceva evidentemente dal riconoscimento del particolare modello organizzativo delle Agenzie, improntato su una spiccata operatività e sulla misurabilità degli obiettivi assegnati. Di riflesso, su una forte responsabilizzazione rispetto ai risultati attesi. Ecco, perché, le regole (contenute nei regolamenti delle agenzie fiscali) prevedevano, in particolare, una sperimentazione sul campo dei candidati, per vagliarne le reali attitudini e le capacità manageriali necessarie per dirigere strutture operative notevolmente complesse.

La direzione degli uffici operativi dell'agenzia richiede infatti, da un lato, ampie e approfondite conoscenze in materie di notevole complessità tecnica e, dall'altro, solide competenze manageriali, perché occorre indirizzare, coordinare, motivare e monitorare,

nello svolgimento di una variegata gamma di processi di lavoro, l'attività di un gran numero di addetti. Molti di questi operatori hanno poi un'elevata qualificazione professionale e il modulo organizzativo essenziale della loro attività è quello del lavoro in team, che, se da una parte, può assicurare maggiore qualità dei servizi a fronte di una forte varianza delle richieste da soddisfare, dall'altra, però, mette in gioco dinamiche di cooperazione spesso critiche, che richiedono al dirigente della struttura doti di leadership, capacità relazionali e abilità di gestione manageriale.

Per fare fronte a compiti di direzione di tale natura, sulla base delle disposizioni del decreto legislativo n. 300/1999 l'Agenzia delle entrate, al pari delle altre agenzie fiscali, aveva previsto nel proprio regolamento di amministrazione (precisamente, nell'art. 12) procedure concorsuali innovative in base alle quali, dopo una prima selezione concorsuale pubblica, i candidati avrebbero dovuto seguire un periodo di tirocinio teorico-pratico di congrua durata, volto a verificare concretamente il possesso delle capacità necessarie per svolgere le funzioni di dirigente. Solo se la valutazione di tale periodo fosse stata positiva il candidato avrebbe potuto conseguire la qualifica dirigenziale.

In sostanza, l'intenzione dell'Agenzia è sempre stata quella di individuare modalità concorsuali idonee a selezionare i soggetti realmente più adatti a ricoprire le posizioni dirigenziali.

Nei Paesi in cui è adottato il modello "Agenzia", viene rilevata una forte percezione del fatto che tale modello di *governance* ha significativamente contribuito alle riforme e al miglioramento della *performance*.

Gli studi effettuati hanno messo in evidenza la difficoltà di fornire evidenze, in termini quantitativi, degli effettivi benefici connessi all'adozione del modello, sia per la mancanza di dati che consentono di comparare la fase precedente con la fase di implementazione del modello, sia per la presenza di ulteriori fattori esogeni che rendono difficoltosa l'individuazione della relazione causa-effetto.

Sebbene analoghe difficoltà possano essere rilevate anche con riferimento all'implementazione del modello agenziale in Italia, tuttavia, comparando alcuni indicatori fissati nelle Convenzioni con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, è possibile avere l'evidenza del crescente impegno al servizio dei cittadini e a presidio della legalità tributaria.

Allego alla presente relazione un documento concernente i risultati conseguiti dall'Agazia, utile al fine di valutare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità della gestione.

2.3 Le operazioni di riassetto organizzativo dell'Agazia delle entrate. Il decreto recante misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali

In base alle disposizioni contenute nel decreto legge del 2012 (19) e, in particolare, nell'articolo 23-*quater*, il 1° dicembre 2012 l'Agazia delle Entrate ha incorporato l'Agazia del Territorio, assumendone le funzioni.

L'operazione si inquadra in una più ampia manovra di revisione degli apparati amministrativi, finalizzata a ridurre la spesa pubblica e ad accrescere l'efficienza delle strutture.

Il processo di integrazione persegue questi obiettivi:

- migliorare i servizi all'utenza e sviluppare la *tax compliance* (un solo accesso in ufficio e un solo punto di riferimento per tutte le problematiche legate alla fiscalità immobiliare);
- potenziare l'azione di contrasto all'evasione (gestione integrata delle banche dati delle proprietà immobiliari);
- realizzare economie di scala nelle attività indirette e di gestione (personale, amministrazione, ICT, audit e sicurezza, comunicazione, governo strategico e pianificazione).

Con i provvedimenti emanati nel 2013 e nel 2014 è stato definito il nuovo assetto delle strutture centrali e regionali preposte alle attività indirette, al fine di eliminare sovrapposizioni e duplicazioni.

A livello centrale il riassetto è operativo dal 29 luglio 2013, a livello regionale dal 1° giugno 2014. Ulteriori aggiustamenti sono stati operati con decorrenza 1° gennaio 2015.

A seguito del riassetto, il numero delle posizioni dirigenziali si è ridotto di 196 unità: 37 al centro, 152 nelle regioni e 7 negli uffici operativi.

19 decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (cosiddetta *spending review*)

La riduzione delle posizioni dirigenziali, oltre che dalle esigenze di razionalizzazione organizzativa conseguenti all'accorpamento, discende anche dall'attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 23-*quater* del citato decreto-legge n. 95/2012, che prevede un'ulteriore riduzione del numero degli uffici dirigenziali e delle dotazioni organiche, nel rispetto dei seguenti criteri:

- personale non dirigente: il nuovo organico doveva assicurare una riduzione di spesa pari almeno al 10% di quella corrispondente all'organico precedente;
- dirigenti di seconda fascia: il nuovo organico non poteva superare il rapporto di 1 su 40 rispetto al nuovo organico del personale non dirigente;
- dirigenti di prima fascia: il nuovo organico non poteva superare il rapporto di 1 su 20 rispetto al nuovo organico dei dirigenti di seconda fascia.

Il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 novembre 2012 ha stabilito che la determinazione della dotazione organica definitiva avvenga in coincidenza con il perfezionamento del processo di riorganizzazione.

Coerentemente con le previsioni normative sopra richiamate, la dotazione organica definitiva del personale delle aree sarà fissata in 43.794 unità (33.770 ex Entrate e 10.024 ex Territorio), con riduzione del 10% della spesa relativa ai due organici precedenti.

Il numero dei dirigenti di 2^a fascia è collegato al già menzionato rapporto di un dirigente su 40 unità di personale non dirigente, risultando perciò pari a 1.095 unità (43.794 diviso 40). La riduzione da apportare è pari a 363 unità di cui, come sopra evidenziato, ne sono state già eliminate 196.

Per i dirigenti di 1^a fascia, infine, va applicato, come detto, il rapporto di 1 su 20 rispetto ai dirigenti di 2^a fascia, per un totale di 55 unità (1.095 diviso 20); l'organico così determinato va ridotto di due unità, ai sensi dell'art. 1, comma 463, della legge 27 dicembre 2013, n. 147: detta norma prevede l'istituzione di due posizioni dirigenziali di livello generale presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la contestuale soppressione di altrettante posizioni di analogo livello presso l'Agenzia delle entrate.

L'art. 23-*quinquies*, comma 1, del decreto-legge n. 95/2012, prevede inoltre che, per assicurare la funzionalità dell'assetto operativo conseguente alla riduzione dell'organico dirigenziale, le agenzie fiscali possono istituire fino a un massimo di 380 posizioni organizzative di livello non dirigenziale, alle quali viene riconosciuta una specifica

indennità di posizione e un'indennità di risultato. Finora sono state attivate 136 posizioni organizzative di livello non dirigenziale.

Il riassetto delle strutture preposte ai processi di missione avverrà entro il 31 dicembre 2015, come indicato nella relazione che il sig. Ministro *pro tempore* ha presentato in Parlamento a ottobre 2012 ai sensi dell'art. 23-*quater*, comma 1, del decreto-legge n. 95/2012.

Nell'ambito di tale riassetto saranno ridotte le rimanenti posizioni dirigenziali e saranno attivate le ulteriori posizioni organizzative di livello non dirigenziale.

Un'apposita Commissione ha lavorato a un progetto per l'integrazione degli uffici operativi (Direzioni provinciali e Uffici provinciali-Territorio), che ancora operano separatamente.

Il nuovo modello è stato concepito per rispondere a più esigenze:

- integrare i processi dell'area registro, la maggior parte dei quali ha per oggetto beni immobili;
- realizzare significative innovazioni nel mondo immobiliare, quali l'anagrafe immobiliare integrata e la prevista riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati;
- supportare l'evoluzione del sistema fiscale sul versante degli adempimenti a carico del contribuente (dichiarazione precompilata, strategia del "cambia verso");
- agevolare la diffusione della telematica, che in tempi brevi deve diventare l'unico canale di contatto per la maggior parte degli adempimenti fiscali.

Ho fin qui fornito una sintesi delle operazioni di riassetto organizzativo già messe in atto e programmate dall'Agenzia.

In tale contesto sono sopravvenuti due fatti nuovi.

Il primo è la sentenza con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità della norma che, in assenza di dirigenti di ruolo, autorizzava l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari della III area.

La sentenza ha comportato la decadenza di 866 funzionari "reggenti", lasciando senza un responsabile più di due terzi degli uffici.

Nell'immediato, si è ovviato conferendo incarichi *ad interim* ai pochi dirigenti di ruolo e deleghe di firma ai funzionari.

Questa soluzione non può reggere a lungo: alcune situazioni sono letteralmente ingestibili, soprattutto nelle direzioni provinciali più grandi: ai responsabili della DP I di Milano e della DP I di Roma sono stati attribuiti otto *interim* ciascuno, a quello della DP II di Milano addirittura undici; alcuni direttori provinciali sono stati chiamati a dirigere *ad interim* anche gli Uffici provinciali-Territorio. Nelle direzioni provinciali, solo 5 uffici Controllo su 107 sono diretti da titolari. In tutti le Direzioni regionali, gli uffici Grandi contribuenti e gli uffici Antifrode sono diretti *ad interim*.

E' evidente che, in tale contesto, la riorganizzazione è stata fortemente rallentata.

Il secondo elemento di novità sopravvenuto è dato dall'approvazione, da parte del Governo, dello schema di decreto delegato sulle agenzie fiscali.

Nello specifico, il decreto prevede:

- a) la riorganizzazione delle strutture delle agenzie in funzione del contenimento delle spese di funzionamento e del riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo, con il prioritario obiettivo di facilitare e promuovere l'assolvimento degli obblighi tributari, anche grazie all'impiego di nuove e più avanzate forme di comunicazione con il contribuente, promuovendo, a tal fine, anche programmi di formazione e sviluppo del personale;
- b) la revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'Economia e delle Finanze e agenzie fiscali, in relazione alla nuova strategia di controllo fiscale volta a reimpostare il rapporto tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti in un'ottica il più possibile collaborativa, in modo da semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e gli obiettivi di maggiore efficienza cui la stessa strategia è rivolta; il provvedimento prevede che le Convenzioni definiscano, per ciascuna agenzia fiscale, specifici indicatori per la misurazione degli obiettivi (20): in particolare, indicatori

20 Il provvedimento prevede che le Convenzioni definiscano, per ciascuna agenzia fiscale, specifici **indicatori per la misurazione degli obiettivi**: in particolare, indicatori della produttività, qualità e tempestività dell'attività svolta nelle rispettive aree di operatività e indicatori della complessiva efficacia e efficienza gestionale. Prevede, inoltre, che gli indicatori siano definiti sulla base di alcuni **criteri di carattere generale**, quali il rispetto dei principi di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212. anche con riguardo alla richiesta di documentazione già in possesso dell'amministrazione finanziaria, alla preponderanza del peso degli indicatori espressione delle attività volte a facilitare gli adempimenti tributari, a contribuire a una maggiore competitività delle imprese italiane e a favorire l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale, nonché delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, di erogazione dei servizi al contribuente e di tempestiva esecuzione dei

della produttività, qualità e tempestività dell'attività svolta nelle rispettive aree di operatività e indicatori della complessiva efficacia e efficienza gestionale;

- c) la revisione del sistema di incentivazione del personale, nella consapevolezza che il successo della strategia sopra delineata, volta a reimpostare il rapporto tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti in un'ottica il più possibile collaborativa, dipende in modo determinante dalla qualificazione e dalla competenza professionale degli operatori (21); in particolare, la revisione del sistema, che non comporta maggiori oneri per il bilancio dello Stato, consiste nell'impennare il sistema di incentivazione sull'istituto della quota incentivante, ripensata nel contesto più generale della revisione del sistema delle convenzioni fra Ministro dell'Economia e delle Finanze e agenzie fiscali: la quota incentivante viene, infatti, rapportata al raggiungimento degli obiettivi individuati nelle Convenzioni, con un incremento della misura a seguito di verifica, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle finanze, secondo specifici indicatori e criteri, del maggior gettito con riferimento alle somme incassate nell'ultima annualità consuntivata, derivanti dall'attuazione delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 634, 635 e 636 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché degli istituti introdotti con i decreti delegati emanati in attuazione della legge 10 marzo 2014, n. 23 al fine di favorire la *tax compliance*, dall'attività di controllo fiscale, nonché in base all'accertamento dei risparmi di spesa conseguenti a controlli che abbiano determinato il disconoscimento in via definitiva di richieste di rimborsi o di crediti d'imposta. A regime, le

provvedimenti di rimborso e di sgravio. Tra i criteri generali è previsto anche quello connesso alla tempestività dell'adozione di direttive a seguito di mutamenti legislativi e della giurisprudenza di legittimità che possano incidere sui rapporti pendenti ai fini dell'autotutela, acquiescenza a sentenze, adesioni, mediazioni e conciliazioni giudiziali, al fine di garantire un impegno dell'Agenzia prima di tutto in termini di tempestività degli interventi di indirizzo nei confronti di tutti gli uffici in funzione di assicurare l'immediata operatività degli stessi. Il provvedimento prevede, altresì, che le convenzioni definiscono i criteri per la redazione della mappa dei rischi operativi e per la definizione degli indicatori di rischio di non conformità di ciascuna agenzia fiscale. Infine, una disposizione generale prevede che le disposizioni del decreto relative alla convenzione di cui all'articolo 59 del decreto legislativo n. 300/1999 si rendono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2016.

21 Di qui la necessità che le agenzie fiscali vengano dotate di leve efficaci di gestione autonoma del proprio personale, con particolare riguardo al sistema di incentivazione della performance lavorativa.

Convenzioni costituiscono, pertanto, la sede istituzionale di verifica dei sistemi di misurazione e valutazione della performance individuale adottati dalle agenzie fiscali, nonché dei criteri da esse stabiliti per l'attribuzione del trattamento accessorio collegato alla performance dei dipendenti;

- d) l'ulteriore riduzione dell'organico dirigenziale di prima e di seconda fascia;
- e) l'eliminazione della preesistente limitazione per materie delle competenze dei vicedirettori;
- f) la possibilità di indire nuovi concorsi per dirigenti, per soli esami, da concludere entro il 31 dicembre 2016, utilizzando modalità selettive da stabilire con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze; al reclutamento tramite concorso viene data precedenza rispetto alle procedure di mobilità.

Lo schema di decreto presenta elementi positivi: ribadisce la validità del modello agenzie e prevede un riassetto organizzativo coerente con le misure già adottate o programmate dall'Agenzia.

Valuto positivamente anche l'ipotesi di revisione del sistema di incentivazione, che viene razionalizzato e ricondotto a unità, agganciato all'esito positivo delle verifiche finalizzate ad accertare il maggior gettito incassato con riferimento all'ultimo anno consuntivato connesso al raggiungimento degli obiettivi fissati nelle convenzioni, compreso quello derivante dall'attività volta a promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e dall'attività di controllo fiscale, nonché in base all'accertamento dei risparmi di spesa conseguenti a controlli che abbiano determinato il disconoscimento in via definitiva di richieste di rimborsi o di crediti d'imposta.

Tale sistema consentirà, inoltre, di abbreviare i tempi tra la prestazione lavorativa e l'erogazione dell'incentivo.

Il previsto concorso, infine, potrà contribuire a colmare le carenze che si registrano nell'organico dirigenziale.

Occorre considerare che l'espletamento del concorso richiede tempi medio-lunghi, sicché la predetta situazione di carenza si trascinerà ancora a lungo - e anzi si aggraverà con gli inevitabili pensionamenti - con ricadute negative sulla funzionalità dell'Agenzia e sulla stessa possibilità di realizzare appieno la riorganizzazione.

Penso che sia necessario procedere senza esitazione a bandire un concorso per il reclutamento dei dirigenti nel più breve tempo possibile, con il preciso intento di contribuire a garantire di nuovo la piena operatività della macchina fiscale e che vada considerato che sussiste, al tempo stesso, un'esigenza contingente: occorre affrontare nell'immediato la problematica del funzionamento di un'organizzazione che è stata privata di buona parte della catena di comando, in modo che si possa a pieno ritmo lavorare al servizio del Paese.

Lo schema di decreto prevede che le agenzie apportino ulteriori riduzioni all'organico dirigenziale rispetto a quella già definita in applicazione della legge sulla *spending review* (art. 23-quinquies, comma 1, lett. a), punto 2, del decreto-legge n. 95/2012). In pratica il decreto interviene sul parametro di complessità gestionale stabilito dalla *spending review* prevedendo specifiche riduzioni.

La prospettiva in cui si inserisce questa nuova riduzione di posizioni dirigenziali è quella di un utilizzo più razionale delle diverse competenze professionali nelle loro caratteristiche distintive di ruolo.

Sono dell'avviso che proprio in tale prospettiva e al fine di assicurare comunque la funzionalità operativa degli uffici anche a fronte della predetta riduzione, occorrerebbe prevedere un incremento delle posizioni organizzative non dirigenziali nei limiti del numero di posizioni dirigenziali soppresse, con un risparmio di spesa complessivo conseguente a tale soppressione e ferma restando una determinata quota, da destinare in ogni caso a risparmio.

In questo modo, oltre a realizzare risparmi di spesa, verrebbero opportunamente valorizzate la preparazione, le capacità e la competenza acquisite, specie nell'esercizio di funzioni tecniche di particolare rilevanza, dai migliori funzionari delle agenzie, utilizzando così al meglio il patrimonio delle professionalità disponibili, notevolmente accresciutosi grazie al ricambio generazionale che ha interessato negli ultimi dieci anni la terza area d'inquadramento, quella appunto dei funzionari.

Come già previsto dal decreto legge n. 95/2012, la procedura di conferimento delle posizioni organizzative di livello non dirigenziale potrebbe prevedere che le stesse siano affidate sulla base di apposite procedure selettive secondo criteri oggettivi e trasparenti di valorizzazione delle capacità e del merito.

L’Agenzia rispetta la sentenza della Corte Costituzionale. Gli incarichi dirigenziali sono stati immediatamente revocati, in ottemperanza alla dichiarazione di illegittimità costituzionale.

In un momento così difficile occorre uno sforzo comune delle Istituzioni finalizzato a individuare soluzioni rapide ed efficaci che ritengo, con esclusivo spirito costruttivo, non possa essere scisso da riflessioni più generali sulle esigenze di funzionamento delle Agenzie, nel quadro più generale delle valutazioni che il Governo e il Parlamento stanno in questi mesi facendo sulla selezione dei dirigenti pubblici, auspicando una strada che abbandoni procedure selettive che privilegiano l’aspetto nozionistico per valorizzare adeguatamente specifiche competenze e capacità.

In tale contesto è, pertanto, indispensabile uno sforzo comune teso a unire le forze istituzionali con l’obiettivo di realizzare le condizioni per assicurare un’efficace tutela del nostro patrimonio, esigenza trasversale a tutti coloro che operano al servizio dello Stato.

Sono convinta che tutti i colleghi dell’Agenzia manterranno l’entusiasmo e la tenacia che ha caratterizzato il loro operato, anche in questa difficile contingenza, spinto dal profondo rispetto della dedizione al proprio lavoro, così importante per la società civile.

3. Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto Governo n. 184)

3.1 Misure di razionalizzazione e riordino della disciplina dell’interpello

Il **Titolo I** del provvedimento contiene disposizioni volte a dare attuazione alle indicazioni contenute nell’articolo 6, comma 6, della legge delega in materia di razionalizzazione e riordino della disciplina dell’interpello, considerato - come dimostra la collocazione dei principi di delega insieme alle misure relative alla “*gestione del rischio fiscale, governance aziendale e tutoraggio*” - tra i più efficaci strumenti di attuazione della *tax compliance*.

La legge delega, consapevole della centralità dell’istituto nel contesto del rapporto trasparente e collaborativo che si intende esaltare e della opportunità di mettere mano ad alcuni effetti distorsivi generatisi, negli anni, ha individuato come **linee guida di riforma**:

- la **tendenziale eliminazione delle forme di interpello “obbligatorio”** (ossia quei casi in cui la legge contempla l’obbligatorietà della presentazione dell’istanza ai fini dell’ottenimento di un parere favorevole all’accesso a un regime derogatorio rispetto a quello legale, normalmente applicabile), nella consapevolezza che in vari casi queste rischiano di 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** e alle **regole procedurali applicabili**;
- la **maggiore tempestività nella redazione dei pareri** quale elemento ulteriore e diverso rispetto alla certezza dei tempi della risposta.

Per comprendere al meglio le indicazioni del legislatore della delega trovo opportuno un sia pur brevissimo riferimento alla **storia dell’interpello** che, da strumento “episodico” di contatto privilegiato (in seno alla legge 30 dicembre 1991, n. 413 prima e all’articolo 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600 poi), è diventato, per effetto dello Statuto dei diritti del contribuente, strumento di portata generale di dialogo con l’amministrazione in una sede diversa e prodromica rispetto a quella tradizionale di incontro, ossia il procedimento di accertamento.

Come noto, lo Statuto ha, inoltre, compiuto un’ulteriore e significativa opera di valorizzazione dell’istituto arricchendolo di garanzie “rafforzate”, sconosciute alle forme di interpello già contemplate dall’ordinamento, dal silenzio assenso (a presidio della certezza dei tempi di risposta) alla nullità degli atti impositivi e sanzionatori difformi dalla risposta dell’amministrazione (a garanzia del vincolo imposto dalla medesima risposta alla amministrazione), solo per citare le garanzie più significative.

Non si può, tuttavia, sottacere che a questo fenomeno di generalizzazione dell’istituto si è affiancato, negli anni, 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 a ogni norma dalla portata obiettivamente incerta, i modelli “particolari” creati dal legislatore per finalità diverse – ad esempio latamente autorizzatorie o agevolative - e in relazione a norme di volta in volta specifiche.

Nel tempo, la ricchezza di modelli di riferimento (ciascuno inevitabilmente accompagnato da proprie regole procedurali e da altrettanto proprie garanzie, non sempre perfettamente allineate), lungi dal rivelarsi un valore, si è tradotta in un elemento di complicazione del sistema, se non altro generando spesso disorientamento da parte dei contribuenti nella individuazione dello strumento da utilizzare caso per caso.

Questo percorso, unito alla “insofferenza” manifestata dai contribuenti nei confronti di tutte le forme di interpello obbligatorio (che, non casualmente, hanno generato ben presto 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), ha portato, in seno alla complessiva riforma del sistema fiscale, a un **ripensamento dell’istituto in chiave di razionalizzazione e modernizzazione** con l’obiettivo, nel rispetto delle sue prerogative intrinsecamente partecipative, di restituire all’interpello la funzione di **strumento di dialogo privilegiato e qualificato** del contribuente con l’amministrazione.

Questo breve percorso mi consente di introdurre rapidamente le **principali novità del decreto** che, come accennato, sono tutte riconducibili alle sopra citate esigenze di **omogeneità, semplificazione (anche procedurale) e tempestività** e che, in estrema sintesi, si sostanziano:

- **nel riconoscimento nello Statuto del diritto di interpello in tutte le sue forme;**
- **nell’individuazione di regole procedurali e garanzie uniformi e riduzione della tempistica di complessiva lavorazione delle istanze;**
- **nell’impegno dell’amministrazione a dare sempre maggiore pubblicità alle risposte fornite in sede di interpello;**
- **nella previsione di regole speciali, sia nella fase dell’accertamento che in quella contenziosa, per gli interpelli disapplicativi.**

3.1.1 Il diritto di interpello nello Statuto dei diritti del contribuente

La prima, più strutturale, operazione del legislatore delegato è stata quella di ristrutturare le previsioni dell'articolo 11 dello Statuto, rubricato "diritto di interpello", al fine di dare ingresso, nel contesto dei principi statutari, al diritto di interpello del contribuente in quanto tale, riconoscendo regole e garanzie "comuni" (quelle, in particolare, del silenzio assenso e della nullità degli atti impositivi e sanzionatori difformi dalla risposta) per tutte le tipologie di istanze.

La nuova formulazione dell'articolo 11, inoltre, individua ben cinque categorie:

- l'interpello "ordinario" (articolo 11, comma 1, lettera a); si tratta di una richiesta volta a ottenere un parere quando sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali;
- l'interpello "qualificatorio" (articolo 11, comma 1, lettera b); questa tipologia costituisce, invece, un'importante novità del sistema, complementare rispetto all'interpello ordinario di cui alla lettera a); da quest'ultimo, in particolare, differisce per il rilievo che assume la valutazione della fattispecie obiettivamente incerta rispetto all'interpretazione delle norme di legge invocate dal contribuente nel caso concreto;
- l'interpello "probatorio" (articolo 11, comma 1, lettera c) che 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' "accesso" a un determinato regime fiscale. Solo per fare qualche esempio, attenendoci a quelli più significativi dal punto di vista numerico, rientrano in questa categoria gli interpelli CFC, le istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del TUIR, gli interpelli presentati dalle società non operative e le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE in presenza di operazioni potenzialmente suscettibile di comportare indebite duplicazioni di benefici;
- l'interpello "anti abuso" (articolo 11, comma 1, lettera d) che, 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, attraverso il quale il contribuente può chiedere

all'amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto;

- l'interpello "disapplicativo" (articolo 11, comma 2) già noto perché previsto dall'articolo 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che 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 e che, coerentemente con le sue caratteristiche, resta, per effetto della riforma, l'unica forma di interpello obbligatorio nel sistema.

Per effetto delle novità introdotte dal decreto, è stata confermata l'obbligatorietà di queste ultime istanze ma è stato altresì esplicitamente precisato quanto già ripetutamente affermato dall'amministrazione in sede interpretativa e cioè che tanto la presentazione dell'istanza di interpello, in caso di risposta negativa, quanto la sua 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.

3.1.2 Individuazione di regole procedurali e garanzie uniformi; riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze

Nel ricondurre il diritto di interpello, in tutte le sue declinazioni, all'articolo 11 dello Statuto, il legislatore ha esteso a tutte le categorie le garanzie proprie dell'interpello ordinario; in tal modo il silenzio assenso e la nullità degli atti impositivi o sanzionatori difforni dalla risposta, fino a oggi previsti per i soli interpelli che richiamano la procedura dell'articolo 11, costituiranno, per il futuro, un importante presidio della certezza dei tempi

di risposta e di affidabilità della medesima per quelle tipologie di interpelli (ad esempio quelli disapplicativi) che fino a oggi ne erano privi. Resta fermo che il percorso volto a garantire l'omogeneità sarà segnato, come ulteriore tappa, dalla adozione dei provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali nei quali confluiranno le regole procedurali di dettaglio ai fini della presentazione delle istanze e della lavorazione delle risposte, attraverso le cui regole cercheremo di assicurare la massima convergenza possibile - nel rispetto della peculiarità delle diverse tipologie- verso regole comuni.

Il comma 3 del nuovo articolo 11, in linea con l'esigenza di affiancare alla certezza dei tempi di lavorazione anche una loro riduzione, 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- l'assegnazione del medesimo termine di 90 giorni per l'istruttoria dei nuovi interpelli qualificatori e un riconoscimento della certezza dei tempi di risposta (fissati in 120 giorni) per tutte le altre tipologie. Al riguardo, come anche sopra accennato, mi preme evidenziare che, ancorché su questi interpelli (ad esempio gli interpelli disapplicativi) non sia stata apparentemente attuata la riduzione dei tempi di lavorazione, è stata fatta un'importante opera di riconoscimento della certezza dei tempi di risposta.

3.1.3 Impegno dell'amministrazione a dare sempre maggiore pubblicità alle risposte fornite in sede di interpello

Proseguendo nell'analisi del testo, un'altra importante novità consiste nella introduzione di una norma programmatica nel contesto dello Statuto, finalizzata a dare attuazione all'esigenza di trasparenza delle risposte rese, nel rispetto del principio di certezza dell'ordinamento giuridico che verrebbe inevitabilmente leso da una pubblicazione acritica di ogni parere fornito, senza un'attenta valutazione della opportunità di chiarimenti ufficiali sulla fattispecie concreta.

La nuova disposizione, al fine di bilanciare le due esigenze cui ho fatto cenno, 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.

3.1.4 Previsione di regole speciali, sia nella fase dell'accertamento che in quella contenziosa, per gli interpelli disapplicativi

Un'ultima importante novità è contenuta nell'articolo 6 dell'articolato, rubricato "Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso", dedicato a dare attuazione alla previsione 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.

Tralasciando le teorie che si sono contrapposte sul tema (alcune orientate verso la natura di tutte le risposte quali meri atti di indirizzo e orientamento del comportamento dei destinatari e altre favorevoli all'assimilazione delle risposte in esame alle cosiddette "verificazioni necessarie", ossia a una sorta di autorizzazione amministrativa) e che, ovviamente fortemente condizionano il tema della tutela giurisdizionale (accanto a quello non meno rilevante della presunta tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario), mi preme evidenziare che il legislatore delegato si è fatto carico di offrire alcuni spunti utili per uscire dall'impasse teorico cui ho fatto ora cenno, riconoscendo espressamente che **le**

risposte alle istanze di interpello non sono mai impugnabili, salvo quelle rese in relazione agli interpelli cosiddetti 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 l'eventuale 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 e 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).

3.2 La revisione del contenzioso tributario

3.2.1 Introduzione

Il **Titolo II** del provvedimento contiene disposizioni volte alla revisione del processo tributario dopo quasi venti anni dall’ultima riforma in materia, intervenendo in un quadro macroeconomico e in un sistema normativo completamente mutati.

L’attuale sistema fiscale, nonostante la riduzione del numero delle controversie registrato negli ultimi anni, è ancora caratterizzato da una elevata conflittualità, con numerose controversie di modesto valore, una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, uno scarso utilizzo dell’istituto deflattivo della conciliazione e un elevato ricorso alla compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

L’intervento normativo, contenuto all’art. 9 del decreto, è volto a superare le predette criticità e si muove sulle seguenti principali direttrici:

- i. estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;
- ii. estensione della tutela cautelare al processo tributario;
- iii. immediata esecutività delle sentenze;
- iv. ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all’assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie;
- v. rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.

3.2.2 L’estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso

Per ridurre il contenzioso tributario vengono potenziati gli strumenti del reclamo/mediazione e della conciliazione.

Per quanto concerne il reclamo/mediazione, che attualmente riguarda solo gli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro, ne viene esteso l'ambito di applicazione a tutte le controversie tributarie di valore non superiore al predetto limite, indipendentemente dall'ente impositore, comprese quindi quelle instaurate avverso gli atti degli enti locali. Viene inoltre estesa l'applicazione dell'istituto anche alle controversie catastali (classamento, attribuzione di rendita, ecc.) che a motivo del loro valore indeterminato ne sono attualmente escluse.

Il reclamo/mediazione è esteso anche agli atti degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del Dlgs n. 446 del 1997 (soggetti privati abilitati a effettuare attività di liquidazione e accertamento dei tributi, nonché di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni).

Il valore delle controversie cui è applicabile l'istituto è stato mantenuto nella soglia dei 20.000 euro, tenuto anche conto che essa può ricomprendere la quasi totalità dei giudizi in cui sono parti gli enti locali (il 75 per cento di tali giudizi risulta, infatti, di valore inferiore a 3.000 euro).

La conclusione dell'accordo di mediazione comporta l'applicazione del beneficio della riduzione delle sanzioni al 35 per cento del minimo previsto dalla legge; ne consegue una maggiore convenienza rispetto all'attualità per il contribuente che fruisce della mediazione, considerato che attualmente le sanzioni sono dovute nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo.

Infine, a seguito di esito infruttuoso della mediazione e successiva instaurazione del giudizio, la causa può essere oggetto di conciliazione giudiziale (attualmente la conciliazione giudiziale è esclusa per le controversie soggette al reclamo/mediazione).

È altresì prevista l'estensione della conciliazione al giudizio di appello (mentre attualmente è esperibile soltanto in primo grado).

Se la conciliazione viene conclusa in primo grado, le sanzioni sono ridotte al 40 per cento del minimo previsto dalla legge (attualmente 40 per cento delle somme irrogabili e in ogni caso in misura non inferiore al 40 per cento dei minimi edittali per le violazioni più gravi relativi a ciascun tributo), analogamente a quanto previsto per l'accertamento con adesione nel quale le sanzioni, come noto, sono ridotte a un terzo.

La conclusione della conciliazione in appello comporta, invece, la riduzione delle sanzioni al 50 per cento del minimo previsto dalla legge.

3.2.3 Tutela cautelare

La tutela cautelare viene estesa a tutte le fasi del processo tributario, codificando la giurisprudenza costituzionale e di legittimità che da qualche anno ne ha affermato l'applicabilità anche nei gradi successivi al primo.

Si prevede, quindi, che: a) il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato, in presenza di un danno grave e irreparabile, anche in pendenza del giudizio di appello e di cassazione; b) entrambe le parti possono chiedere la sospensione degli effetti della sentenza, sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto dal codice di procedura civile.

Il giudice può subordinare la sospensione dell'atto ovvero dell'esecuzione della sentenza alla prestazione di idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un DM.

Durante il periodo di sospensione sulle somme dovute si applicano gli interessi per ritardato pagamento ai sensi dell'articolo 6 del DM 21 maggio 2009.

3.2.4 L'immediata esecutività delle sentenze

L'immediata esecutività delle sentenze vale tanto per i giudizi aventi a oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, quanto per le controversie in materia di rimborsi.

Per quanto riguarda l'esecutività delle sentenze in favore dell'Amministrazione, resta il meccanismo della riscossione frazionata del tributo, meno gravoso per i contribuenti.

Relativamente alle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, se ne prevede l'immediata esecutività; tuttavia, il giudice, in relazione alla solvibilità del contribuente, può subordinare i rimborsi di somme superiori a 10.000 euro alla prestazione di idonea garanzia. Ciò al fine di evitare sia il rischio che, in caso di successiva riforma della sentenza, non sia più possibile recuperare le somme a causa dell'insolvenza del contribuente, sia il sistematico ricorso alla richiesta di sospensione dell'esecuzione delle sentenze sfavorevoli da parte degli enti impositori. E' comunque previsto che i costi della

garanzia, anticipati dal contribuente, gravano sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio.

Il contribuente che ottenga una sentenza – anche non definitiva – a sé favorevole, in caso di mancato rimborso delle somme, può ricorrere al rimedio dell’ottemperanza innanzi alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale.

3.2.5 L’ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all’assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie

Il decreto eleva a 3.000 euro il valore delle controversie entro il quale il contribuente può stare in giudizio senza assistenza tecnica (attualmente tale valore è fissato in 2.582,28 euro).

È inoltre ampliato il novero dei soggetti abilitati all’assistenza. In particolare, i dipendenti dei CAF e delle relative società di servizi, possono difendere i contribuenti in contenziosi tributari che scaturiscono dall’attività di assistenza loro prestata (ad es., rettifica delle spese mediche esposte in una dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF).

3.2.6 Il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio

Il decreto 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.

Inoltre, nel caso risulti che la parte soccombente abbia agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave, la commissione tributaria la condanna, su istanza dell’altra parte, oltre che alla rifusione delle spese, al risarcimento dei danni da liquidare, anche d’ufficio, nella sentenza; viene in tal modo riprodotto il contenuto dell’art. 96, primo comma, del codice del processo civile, in tema di responsabilità aggravata per lite temeraria.

È altresì previsto che l’ordinanza che decide sull’istanza di sospensione disponga anche sulla condanna alle spese della fase cautelare del processo e che la pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salva

diversa statuizione nella sentenza di merito; si tratta di disposizione che, analogamente a quanto disposto dall'art. 57 del codice del processo amministrativo, mira a evitare un abuso delle istanze di tutela cautelare.

Infine, con l'obiettivo di incentivare la deflazione del contenzioso, il decreto prevede che la parte che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa formulata dall'altra parte è tenuta a sopportare le spese processuali quando il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della stessa proposta conciliativa.

3.2.7 Osservazioni e spunti di riflessione

Pur presentando il decreto elementi positivi, si evidenziano, di seguito, gli aspetti che potrebbero meritare ulteriori approfondimenti finalizzati al miglioramento del testo.

- 1) In particolare, l'art. 15 del decreto prevede che *“Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate”*, riproducendo il testo dell'art. 92, secondo comma, del c.p.c. vigente fino alle modifiche apportate dal decreto legge 12 settembre 2014, n. 132.

Tale disposizione sembra meno rigorosa di quella attuale, atteso che il vigente art. 92, secondo comma, c.p.c., consente la compensazione solo *“Se vi è soccombenza reciproca ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti”*

Potrebbe essere valutata l'opportunità di allineare l'art. 15 del decreto al testo dell'art. 92, secondo comma, del c.p.c. attualmente in vigore.

- 2) L'art. 15 del decreto, al comma 2-*sexies*, secondo periodo, prevede che la riscossione delle spese di lite liquidate a favore degli enti impositori, nonché dell'agente e del concessionario della riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo, soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Di contro, la sentenza non definitiva favorevole al contribuente è immediatamente esecutiva anche in relazione alla condanna sulle spese di lite, la cui corresponsione non è peraltro subordinata neanche alla prestazione di garanzia (cfr. nuovo art. 69).

La predetta disciplina, per quanto rispondente a una *ratio* di semplificazione, in quanto evita iscrizioni a ruolo delle spese di lite da parte dell'ente impositore a fronte di sentenze non definitive, potrebbe essere valutata nell'ottica di evitare uno sbilanciamento delle posizioni processuali, circostanza, quest'ultima, non coerente con il principio della parità delle parti nel processo. Potrebbe, pertanto, essere valutata l'opportunità di apportare una modifica nel senso di sopprimere il secondo periodo del comma 2-*sexies* dell'art. 15 o, come sembra preferibile, prevedere in via generalizzata l'esecutività della condanna alle spese di lite solo al passaggio in giudicato delle sentenze.

- 3) In tema di sospensione giudiziale, il nuovo art. 47 stabilisce che *“Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009”*, vale a dire gli interessi per ritardato pagamento, stabiliti da tale ultima norma nella misura del 3,50% annuale per talune ipotesi (in relazione alle somme dovute, tra l'altro, per la rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale) e nella misura del 2,50% semestrale per altre ipotesi (in relazione alle somme dovute per il pagamento entro il termine per l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta sulle successioni e delle imposte ipotecarie e catastali).

Ne consegue che, in primo luogo, la disposizione potrebbe ingenerare dubbi su quale delle due misure sia applicabile per il calcolo degli interessi dovuti in dipendenza della sospensione giudiziale.

Inoltre, l'art. 4 dello stesso DM del 2009 stabilisce che gli interessi per l'analoga fattispecie della sospensione amministrativa della riscossione di cui all'art. 39 del DPR n. 602 del 1973 sono dovuti nella misura del 4,50% annuale.

Ciò sembra profilare una disparità di trattamento tra i contribuenti che conseguono la sospensione amministrativa e quelli che ottengono la sospensione giudiziale, atteso che si tratta di istituti che svolgono la medesima funzione.

Invero, poiché l'art. 13 dello schema di decreto legislativo sulla riforma della riscossione prevede che il DM del 2009 in materia di interessi sia sostituito da un nuovo decreto ministeriale, potrebbe rendersi opportuno, nell'articolo 47 in commento, rinviare agli interessi da sospensione amministrativa contemplati dall'art. 39 del DPR n. 602 del 1973 (come detto fissati all'attualità nella misura del 4,50 % dall'art. 4 del citato DM del 2009), la cui misura sarà successivamente aggiornata dal decreto ministeriale di prossima emanazione.

Si evidenzia che sul punto l'esigenza di coordinamento con le disposizioni del decreto legislativo sulla riforma della riscossione è stata segnalata anche nella relazione dell'8 luglio 2015 n. 189 del Servizio Bilancio del Senato e del Servizio Studi della Camera.

- 4) I commi 3 e 4 del nuovo art. 48-ter del Dlgs n. 546 del 1992 non sembrano coordinati tra loro, atteso che il comma 3 prevede che in caso di mancato pagamento delle somme dovute per la conciliazione o anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione per omesso pagamento, **applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto**, mentre il comma 4 rinvia alle *“disposizioni anche sanzionatorie previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.

Per effetto del rinvio operato da tale ultima disposizione all'art. 15-ter del DPR n. 602 del 1973, *“il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, **umentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.**”*.

Si consideri peraltro il diverso regime di perfezionamento dell'accertamento con adesione (con il versamento dell'importo dovuto o della prima rata) rispetto alla conciliazione (con la sottoscrizione dell'accordo); ne consegue che per la conciliazione giudiziale è necessario prevedere l'applicazione della sanzione per

omesso versamento anche in relazione al versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata (nell'accertamento con adesione a tali omissioni consegue il mancato perfezionamento dell'accordo).

Al fine di eliminare le suddette incoerenze, potrebbero essere sostituiti i commi 3 e 4 all'articolo 48-ter.

Occorrerebbe, inoltre, modificare il comma 6 dell'art. 17-bis, che in tema di reclamo e mediazione rinvia per il versamento delle somme dovute all'art. 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'art. 8 del Dlgs n. 218 del 1997.

- 5) In relazione alle sentenze di condanna dell'ente impositore al rimborso di somme superiori a 10.000 euro, l'art. 69 prevede che il giudice possa discrezionalmente subordinare il pagamento alla prestazione di idonea garanzia; a tal fine – come si legge nella relazione illustrativa del nuovo art. 69 – il giudice avrà *“accertato ed argomentato in sentenza la solvibilità del contribuente, valutata sulla base del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.”*

Si rileva al riguardo come la previsione della prestazione di garanzia sulla base della valutazione del giudice possa rappresentare una complicazione del processo: il ricorrente dovrà infatti fornire al giudice, già prima della sentenza, tutti gli elementi utili alla valutazione della sua solvibilità.

Inoltre, nel caso in cui il giudice nulla disponga circa la prestazione della garanzia, si deve ritenere la sentenza comunque immediatamente esecutiva, con la conseguenza di indurre l'ente impositore a richiederne sistematicamente la sospensione.

Invero, la discrezionalità della garanzia sembra da un lato introdurre elementi di complicazione nel processo, senza dall'altro assicurare una adeguata tutela delle ragioni dell'ente impositore in relazione al possibile rischio di insolvenza della parte privata, e non appare coerente con le finalità espresse dal legislatore nella relazione

illustrativa al provvedimento, laddove si legge che *“La previsione di una garanzia quindi ... , 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.”*

Al riguardo, potrebbe essere modificato l'art. 69 del decreto nel senso di prevedere la prestazione della garanzia in via obbligatoria per le sentenze di condanna di importi superiori a 10.000 euro.

Tale previsione non aggraverebbe la posizione del contribuente che – come evidenziato nella citata relazione – *“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.”*

3.3 Modifiche al Dlgs 31 dicembre 1992, n. 545 - Incremento della funzionalità dei giudici tributari

E' stato introdotto un criterio di rotazione degli incarichi dirigenziali: l'incarico di Presidente delle Commissioni tributarie ha durata quadriennale ed è rinnovabile per una sola volta e per un uguale periodo. L'incarico cessa dopo l'ottavo anno di esercizio delle funzioni di Presidente o in caso di valutazione negativa del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

E' prevista l'istituzione – con decreto del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – di sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il medesimo decreto.

I giudici, nell'esame delle controversie attribuite alle sezioni specializzate, saranno coadiuvati da collaboratori provenienti da università, istituti di ricerca e *master* post universitari, nominati sulla base di criteri stabiliti con decreto del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Al fine di assicurare la terzietà della giurisdizione tributaria, è stato espressamente chiarito che non possono essere componenti delle Commissioni tributarie coloro che svolgono attività di consulenza tributaria non solo direttamente ma anche indirettamente, attraverso forme associative.

Al fine di rafforzare l'imparzialità e la terzietà dell'organo giudicante, viene infine riformulato l'elenco delle sanzioni disciplinari irrogabili, sulla scorta di quelle già previste per i giudici ordinari.

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

4.1 Introduzione

Lo schema di decreto legislativo, approvato, in via preliminare, il 26 giugno 2015 dal Consiglio dei Ministri, dà attuazione ad alcuni principi e criteri direttivi della legge delega n. 23/2014, contenuti negli articoli 1, 3, 6, 9 e 10, tra i quali si evidenziano quelli volti alla *“razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell’attuazione e dell’accertamento dei tributi”* (art. 3, comma 1, lett. a), all’*“armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione”* (art. 6, comma 5, lett. c), alla *“revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l’automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione”* (art. 6, comma 5, lett. d).

Lo sforzo effettuato col decreto legislativo in esame è stato quello di razionalizzare, omogeneizzare e uniformare, per quanto possibile e nei limiti dei principi contenuti nella legge delega, le varie norme in materia di riscossione e quelle a esse collegate.

L'intervento è mirato a **semplificare e razionalizzare la disciplina della riscossione** tramite la creazione di un sistema improntato a una maggiore *tax compliance*, finalizzato tra l'altro a favorire sia il pagamento spontaneo del contribuente (anche tramite modalità di

pagamento rateale vantaggioso), sia una maggiore certezza e semplicità nei tempi e nelle modalità di riscossione per gli enti creditori.

Il tutto anche nell'ottica di ridefinire e migliorare il rapporto tra l'Erario e il contribuente e di aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi tributari.

Tali misure garantiscono ai contribuenti e agli operatori un sistema fiscale maggiormente efficiente, con evidenti benefici anche in termini di competitività del Paese nel suo complesso.

Laddove possibile, si è provveduto altresì a eliminare alcune incongruenze contenute nella normativa vigente.

4.2 Le misure del decreto

4.2.1 Rateazione delle somme dovute

Importanti novità sono introdotte dal decreto legislativo in esame con riferimento alla disciplina della rateizzazione dei debiti tributari.

Le modifiche normative previste all'**articolo 2** sono finalizzate ad **armonizzare la disciplina in materia di rateazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti** (controllo automatizzato e formale) e **degli istituti definatori dell'accertamento e a ridurre il divario rispetto alle rate ammesse in sede di riscossione coattiva**. Le stesse mirano altresì a **semplificare gli adempimenti del contribuente**, in coerenza con i principi di delega di cui all'articolo 6, comma 5, della citata legge n. 23 del 2014.

In particolare, viene uniformato il numero minimo di rate (**otto** anche per le somme dovute in base agli esiti del controllo automatizzato e formale, per le quali attualmente è previsto il pagamento rateale in sei rate, se l'importo non supera cinquemila euro) e, con riferimento agli istituti definatori, viene ampliato il numero massimo delle stesse (**sedici**, anziché dodici). Al contempo, viene uniformato il termine di scadenza delle rate successive alla prima, individuato nell'**ultimo giorno di ciascun trimestre**.

Lo stesso articolo estende la possibilità di fruire della rateazione degli importi dovuti a seguito di acquiescenza agli **avvisi di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni (prima casa e piccola proprietà contadina)** e agli **avvisi di accertamento per**

occultamento del corrispettivo con riferimento all'**imposta di registro**, nonché agli **avvisi di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione**. Relativamente a quest'ultima imposta, l'**articolo 7** prevede la rateazione anche per il pagamento dell'**imposta principale liquidata in base alla dichiarazione**.

L'**articolo 3** introduce un'unica norma che regola le conseguenze degli inadempimenti nei pagamenti rateali delle somme dovute, indipendentemente dalla tipologia di controllo da cui esse scaturiscono, **escludendo**, in particolare, **la decadenza** dal beneficio della rateazione in caso di "**lieve inadempimento**", cioè nel caso di tardivo versamento della prima rata, non superiore a **cinque giorni**, o di insufficiente versamento di una rata, per una frazione non superiore al **tre per cento** e, in ogni caso, a **diecimila euro**. La stessa disciplina vale anche per il versamento in un'unica soluzione delle somme dovute in base agli esiti del controllo automatizzato e formale, nonché per il versamento in un'unica soluzione o della prima rata delle somme dovute in base agli istituti definitivi dell'accertamento.

In tema di dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo, l'**articolo 10** prevede che l'agente della riscossione conceda, **su richiesta del contribuente che dichiari di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà**, la ripartizione del pagamento fino a un massimo di **settantadue rate mensili**. Se le somme sono di importo superiore a **cinquantamila euro** la dilazione può essere concessa **soltanto se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà**. Si esclude pertanto l'onere della documentazione per importi non superiori a cinquantamila euro.

In un'ottica di massimo favore per il debitore in difficoltà lo stesso articolo prevede, a differenza della precedente disciplina, che egli **possa riprendere il piano di rateazione ancorchè abbia omesso di pagare una o più rate**, qualora provveda al pagamento integrale delle rate scadute. Di fatto non è più configurabile una decadenza definitiva senza rimedio.

Per evitare l'utilizzo strumentale ed elusivo del nuovo istituto viene rimodulato da **otto a cinque** il numero delle rate non pagate che comportano la decadenza.

4.2.2 Revisione degli oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione

L'**articolo 9** rimodula i criteri di remunerazione del sistema nazionale della riscossione.

Sebbene si continui a prevedere l'esistenza di un onere di riscossione che grava sui debitori iscritti a ruolo, tale onere è però significativamente ridotto rispetto all'attualità, passando dall'**otto** per cento, sulle somme iscritte a ruolo rimosse e sui relativi interessi di mora, al **sei** per cento. Tale percentuale si abbatte del **cinquanta** per cento in caso di pagamento effettuato entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella.

Nello specifico, la norma prevede che, entro il 31 gennaio di ciascun anno, Equitalia Spa, previa verifica da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, individua e rende pubblici, sul proprio sito *web*, i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione. La norma rinvia a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'individuazione dei criteri e dei parametri per la determinazione dei costi e quelli in relazione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali individuate nel **comma 2** del citato articolo 9.

Tale ultimo comma prevede che gli oneri dovuti agli agenti della riscossione sono costituiti da una quota denominata **oneri di riscossione a carico del debitore** (pari al **tre** per cento delle somme iscritte a ruolo in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, ovvero pari al **sei** per cento delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora in caso di pagamento oltre tale termine; con riguardo alla **riscossione spontanea a mezzo ruolo**, tale quota è pari al **due** per cento delle somme iscritte a ruolo rimosse oltre il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella), da una quota denominata **spese esecutive a carico del debitore** (correlata all'attivazione delle procedure esecutive e cautelari, nella misura fissata con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze), da una quota correlata alla **notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione** (anch'essa a carico del debitore e da determinarsi con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze), e da una quota **a carico degli Enti** che si avvalgono degli agenti della riscossione, pari al **tre** per cento delle somme rimosse entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella.

4.2.3 Le altre misure del decreto

L'**articolo 1** apporta alcune modifiche alla dichiarazione di sospensione legale della riscossione, introdotta dall'articolo 1, commi 537-544, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, per soddisfare esigenze di razionalizzazione e semplificazione della relativa procedura. Si prevede, in particolare, una **tipizzazione ex lege** delle ipotesi di sospensione legale (mediante la soppressione della norma che consente di esperire la procedura in parola in presenza di “**qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso**”), al fine di evitare che possano essere presentate istanze con finalità dilatorie. Inoltre, **si vieta** espressamente la **reiterazione della dichiarazione** e viene sancito che l'annullamento del ruolo (previsto qualora l'ente creditore non produca risposta entro 220 giorni) **non opera** in presenza di **motivi diversi da quelli tipizzati**, ovvero nei casi di **sospensione giudiziale e amministrativa** nonché di **sentenza non definitiva di annullamento del credito**.

Per motivi di uniformità e coordinamento tra le varie disposizioni l'**articolo 4** disciplina in modo univoco i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti agli **inadempimenti di pagamenti rateizzati** (decorrenti dalla scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione), nonché quelli relativi a taluni casi particolari, come il **concordato preventivo** (in questo caso il termine di decadenza decorre dalla data di pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione ovvero dichiara la mancata approvazione, o della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato), l'**accordo di ristrutturazione dei debiti** (dalla scadenza del termine di novanta giorni previsto per il pagamento, ovvero dalla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo), l'**accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento** (dalla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione, l'annullamento o la cessazione degli effetti dell'accordo) o la **proposta di piano del consumatore** (dalla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano).

Sempre in un'ottica di razionalizzazione e semplificazione l'**articolo 5** modifica l'istituto del cd. **accertamento esecutivo**, prevedendone l'**esecutività** al decorso del **termine utile per la proposizione del ricorso**, in luogo di sessanta giorni dalla notifica, come prevede la normativa vigente. La **sospensione automatica di 180 giorni**, decorrenti dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione, non opera con riguardo agli

accertamenti definitivi, anche in **seguito a giudicato**, nonché in caso di **recupero di somme derivanti da decadenza dalla rateazione**. Si prevede, altresì, che la **comunicazione di avvenuto affidamento delle somme** da parte dell'ente creditore all'agente della riscossione possa essere recapitata al debitore, oltre che con raccomandata semplice, anche con **posta elettronica**, ordinaria o certificata.

L'**articolo 6** amplia le tutele a favore dei contribuenti truffati da coloro cui si erano legittimamente affidati per l'esecuzione degli adempimenti fiscali, nelle ipotesi di omesso, ritardato o insufficiente versamento, prevedendo in particolare che la **sospensione delle sanzioni** sia **svincolata dal preventivo pagamento delle imposte** da parte del contribuente. Viene inoltre **ampliato** il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza previsti per l'irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione.

L'**articolo 8** si inserisce nella disposizione che prevede la compensazione di crediti esposti dal contribuente in dichiarazione con debiti iscritti a ruolo nei suoi confronti, con possibilità di ottenere a rimborso le somme a credito per qualsiasi motivo non utilizzate in compensazione dall'agente della riscossione.

Per evitare l'erogazione di rimborsi eventualmente non spettanti, l'articolo in esame riconduce anche i predetti rimborsi **al sistema ordinario dei controlli** previsti a regime.

In tema di autotutela l'**articolo 11** consente al contribuente, destinatario di un provvedimento di autotutela parziale, **di potersi avvalere degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni** anche dopo che sia decorso il termine di impugnazione, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto originario. **Ciò per evitare discriminazioni a danno dei contribuenti che, dopo aver proposto ricorso, beneficiano dell'autotutela parziale dopo il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto.**

L'**articolo 12** introduce una norma sistematica che disciplina la **sospensione dei termini in ipotesi di calamità o altri eventi straordinari**. In particolare, è previsto che **in caso di sospensione dei termini** relativi ai versamenti tributari, previdenziali e assicurativi, **siano parallelamente sospesi**, per il medesimo periodo, **tutti i termini** relativi agli adempimenti anche processuali, nonché quelli relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti

coinvolti. La disposizione, pertanto, mira a salvaguardare sia gli interessi del contribuente, che può conoscere in modo certo e in anticipo le modalità di ripresa degli adempimenti a seguito di sospensioni legate a eventi eccezionali, sia gli interessi della pubblica amministrazione, consentendo il corretto svolgimento delle attività istituzionali. Lo stesso articolo dispone il **divieto di notifica** delle cartelle di pagamento **durante il predetto periodo di sospensione**.

L'**articolo 13**, infine, nell'ottica di una razionalizzazione sistematica degli interessi, stabilisce che **il tasso di interesse** per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, ivi compreso quello di mora, **è fissato possibilmente** in una misura unica, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell'intervallo tra lo **0,5 %** e il **4,5 %**, determinata con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. La norma aderisce altresì a una esigenza di semplificazione assai avvertita dai contribuenti.

Lo stesso articolo dispone che **gli interessi di mora** si applichino non soltanto sulle somme iscritte a ruolo, come prevede la norma vigente, ma **anche sulle sanzioni pecuniarie e sugli interessi**. La norma comporta maggiori entrate nel bilancio dello Stato, a titolo di interessi di mora dovuti dai contribuenti per circa 70 milioni di euro.

4.3 Osservazioni e proposte

4.3.1 Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione

La revisione del sistema degli oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione di cui all'art. 9 del decreto, se da un lato introduce una significativa riduzione degli oneri a carico dei contribuenti in mora, dall'altro, potrebbe esporre le società che svolgono le funzioni di agenti della riscossione a problemi connessi all'equilibrio dei propri bilanci.

Occorrerebbe, quindi, valutare l'introduzione di misure compensative, rese, peraltro, indispensabili dalla incompleta e carente elencazione, di cui al comma 2 del sostituito art. 17 del Dlgs n. 112 del 1999, dei compensi previsti, a normativa vigente, a favore degli agenti della riscossione (non si fa riferimento, in particolare, al rimborso spese da parte degli enti creditori per diritti di notifica e per misure

cautelari ed esecutive infruttuosamente adottate; alle spese per gestione F23 a carico dell' Agenzia delle entrate; ecc.).

Appare, altresì, opportuno, anche al fine di evitare rischi di contenzioso, disciplinare l'entrata in vigore dei nuovi oneri a carico del contribuente, che dovrebbero commisurarsi agli incassi relativi a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a partire dal 1° gennaio 2016.