

**APPENDICE – LE MISURE DI PACIFICAZIONE FISCALE DEL DECRETO-LEGGE N.
119 DEL 2018**

Il presente documento descrive nel dettaglio le misure di pacificazione fiscale contenute nel decreto-legge n. 119 del 2018 (di seguito, anche solo, il “**Decreto**”), formulando talune osservazioni in ordine ai contenuti dei singoli articoli, da 1 a 9, dedicati alla materia in oggetto.

Art. 1 - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

1. La norma

La definizione agevolata dei processi verbali di constatazione (di seguito, “**PVC**”) è disciplinata dall’art. 1 del Decreto. In sintesi, la disposizione prevede che il contribuente possa definire le contestazioni mosse nell’ambito dei PVC consegnati entro la data di entrata in vigore del Decreto stesso (*i.e.*, 24 ottobre 2018), mediante il pagamento delle sole imposte e/o contributi previdenziali (vedi *infra*), senza applicazione delle sanzioni e dei relativi interessi. Viene precisato, inoltre, che sono definibili i PVC in relazione ai quali, alla predetta data, non è stato ancora notificato un avviso di accertamento o un invito al contraddittorio *ex art.* 5, comma 1, del D. Lgs. n. 218 del 1997. Detta circostanza, infatti, costituisce una causa preclusiva di accesso alla definizione di cui all’art. 1.

Le contestazioni definibili sono quelle concernenti le imposte sui redditi e relative addizionali, i contributi previdenziali e le ritenute, le imposte sostitutive, l’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), l’imposta sul valore aggiunto (IVA), l’imposta sul valore delle attività finanziarie all’estero (IVAFE) e l’imposta sul valore degli immobili all’estero (IVIE).

La definizione in analisi si perfeziona con la presentazione della relativa dichiarazione e il versamento di quanto dovuto in un’unica soluzione ovvero della prima rata, entro il 31 maggio 2019. Il numero di rate ammesse per il pagamento di quanto contestato mediante il PVC è pari a 20 trimestrali, di pari importo. In caso di mancato perfezionamento, il competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate procede alla notifica degli atti relativi alle violazioni contestate mediante il PVC.

Le dichiarazioni ammesse sono quelle riferite a periodi di imposta in relazione ai quali non siano scaduti i termini dell’accertamento (*ex artt.* 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972), tenuto conto anche dell’eventuale applicabilità dell’istituto del raddoppio dei termini. Ai fini della predisposizione della predetta dichiarazione non possono essere utilizzate, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli artt. 8 e 84 del Tuir.

Con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei PVC, i termini di accertamento di cui agli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997, sono prorogati di due anni.

2. Osservazioni

In estrema sintesi, la definizione agevolata di cui all’art. 1 del Decreto è accessibile per i contribuenti che intendono aderire a tutti i rilievi contenuti nel PVC. In sostanza, è possibile accedere all’istituto

in esame e, dunque, ottenere la disapplicazione delle sanzioni e degli interessi connessi ai rilievi, solo aderendo integralmente all'*an* e al *quantum* contestato nel PVC.

L'attuale formulazione normativa non sembra tener conto della circostanza che alcuni rilievi potrebbero essere considerati illegittimi e/o infondati, non esprimendo necessariamente una pretesa incontestabile dell'Erario. Per tale ragione, la disposizione risulterebbe maggiormente fruibile se prevedesse, quantomeno, la possibilità di definizione parziale (e non solo integrale) di alcuni dei rilievi del PVC, senza sanzioni e interessi. Inoltre, una possibile revisione andrebbe coordinata con quanto si osserverà in relazione all'art. 2, ovvero in ordine alla possibilità di estendere la facoltà di sottoscrizione di atti di accertamento con adesione senza sanzioni e interessi (anche) in relazione ai contenuti di tutti i PVC già notificati alla data di entrata in vigore del Decreto.

Inoltre, non è espressamente chiarito se, nel caso di rilievi oggetto di definizione riferiti a una specifica annualità, ma che comportino effetti anche in periodi di imposta diversi (*e.g.*, ammortamento), la definizione agevolata costituisca acquiescenza per le altre annualità interessate da fattispecie analoghe non oggetto di espressa contestazione nell'ambito del PVC definito.

Una questione rilevante concerne, poi, la definizione delle contestazioni contenute nei PVC, in relazione ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, per i quali è prevista una proroga biennale dei termini di accertamento. L'attuale formulazione della norma non risulta perfettamente chiara, ma sembra rivolta a tutti i verbali di constatazione che possono potenzialmente essere oggetto di definizione a norma dell'art. 1 in commento e non solo a quelli per i quali sia stata presentata la dichiarazione integrativa, non seguita da versamento. Pertanto, il contribuente che sia stato destinatario di un PVC entro il 24 ottobre 2018 e che non abbia optato per la definizione agevolata in rassegna, dovrà tenere conto che l'Amministrazione finanziaria potrà utilizzare 2 anni in più per esercitare il proprio potere accertativo, quantomeno per violazioni riferite a periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015. Tenuto conto che la scelta di definizione o meno del PVC, a norma dell'art.1 del Decreto, va perfezionata entro termini molto più ristretti (*i.e.*, entro il 31 maggio 2019), non si comprende la scelta di una proroga biennale, soprattutto per le annualità fiscali non ordinariamente in scadenza a fine 2018: essa appare poco rispettosa del principio di proporzionalità, essendo fortemente sbilanciata a favore dell'Erario. In relazione a questo aspetto, potrebbe proporsi la inibizione, fino al 30 settembre 2019, ad emettere avvisi di accertamento per i rilievi oggetto dei PVC definibili, anche prevedendo una proroga annuale per l'esercizio del potere accertativo in relazione ai periodi di imposta in scadenza al 31 dicembre 2018. Conseguentemente, si potrebbe proporre l'abrogazione del comma 9 dell'art. 1 in commento che prevede la sopra descritta proroga biennale.

Altrettanto criticabile appare la scelta di non ammettere, ai fini della definizione agevolata del PVC, l'utilizzo di eventuali perdite pregresse portate a nuovo, nonché il pagamento in compensazione con altri crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'Erario.

In sintesi, allo scopo di rendere maggiormente fruibile e coerente la definizione agevolata ai PVC, si propone di:

- prevedere una definizione anche "parziale" dei rilievi contenuti nell'ambito dei PVC;

- chiarire se la definizione di un'annualità comporti effetti (di acquiescenza) anche in relazione a periodi di imposta diversi rispetto a quelli interessati dal PVC, in relazione a fattispecie analoghe (*i.e.*, ammortamento);
- prevedere la inibizione ad emettere avvisi di accertamento fino al 30 settembre 2019, per i rilievi contenuti nei PVC;
- prevedere una proroga annuale per l'esercizio del potere accertativo in relazione ai periodi di imposta in scadenza al 31 dicembre 2018 e, conseguentemente, abrogare la (ingiustificata) proroga biennale con riferimento alle violazioni fino al 31 dicembre 2015.

Art. 2 - Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

1. La norma

La definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento è disciplinata dall'art. 2 del Decreto. In sintesi, la disposizione prevede che il contribuente possa definire gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e liquidazione, gli atti di recupero, mediante il pagamento delle somme dovute per le sole imposte, senza sanzioni, interessi ed eventuali accessori. Ciò purché i predetti atti siano stati notificati entro la data di entrata in vigore del Decreto (*i.e.*, 24 ottobre 2018), non impugnati e ancora impugnabili alla stessa data e purché il relativo pagamento avvenga entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto medesimo o (se più ampio) entro il termine di cui all'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997 (in materia di accertamento con adesione) che residua dopo il 24 ottobre 2018.

La definizione in parola si perfeziona con il versamento delle somme in un'unica soluzione ovvero della prima rata entro i suddetti termini. Il numero massimo di rate ammesse per il pagamento di quanto contestato è di 20 trimestrali di pari importo. Viene espressamente esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. In caso di mancato perfezionamento, il competente ufficio procede alle ordinarie attività relative ai procedimenti di accertamento sopra individuati.

Gli accertamenti con adesione (artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 218 del 1997), sottoscritti entro la data di entrata in vigore del Decreto, possono essere perfezionati con il pagamento, entro il termine di 20 giorni dalla relativa sottoscrizione, delle sole imposte, senza sanzioni, interessi e eventuali accessori. Come meglio chiarito nella relazione illustrativa, tale facoltà si applica ai soli atti d'adesione firmati entro il 24 ottobre 2018, ma per i quali, alla medesima data, non risulti avvenuto il perfezionamento, mediante il pagamento dell'unica o della prima rata nel termine di legge di 20 giorni dalla firma stessa.

Non sono ammessi alla definizione agevolata in parola gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater* della legge 4 agosto 1990, n. 227.

2. Osservazioni

Un profilo di criticità che emerge dalla lettura dell'art. 2 del Decreto è la (ingiustificata) disparità di trattamento tra contribuenti "virtuosi" e coloro che abbiano presentato una dichiarazione

considerata infedele. Infatti, la disposizione non prevede la possibilità di sanare gli omessi versamenti oggetto di avvisi bonari, *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso il versamento delle sole imposte. Si tratta di una contraddizione, che, in sostanza, penalizza paradossalmente i contribuenti che hanno trasparentemente dichiarato i propri imponibili al Fisco e che, magari per ragioni di natura finanziaria, non hanno potuto effettuare il versamento dell'imposta auto-dichiarata correttamente.

Altro profilo di criticità attiene alla formulazione del comma 3 del medesimo art. 2 del Decreto, relativo agli accertamenti con adesione definibili senza sanzioni e interessi. Per come è formulata, la norma si applica in un numero estremamente limitato di casi, prestandosi a effetti di evidente disparità di trattamento tra i contribuenti che abbiano sottoscritto l'adesione entro il giorno di entrata in vigore del Decreto e i contribuenti meno fortunati. Allo scopo di dare un senso logico e una reale efficacia all'estensione ai procedimenti di accertamento con adesione delle finalità pacificatorie del Decreto, sarebbe auspicabile prevedere la disapplicazione di sanzioni e interessi in relazione a tutti i procedimenti di adesione correlati a PVC, inviti al contraddittorio e avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del Decreto e, dunque, sottoscritti in data futura rispetto al 24 ottobre 2018, magari in un arco temporale pre-determinato.

Infine, si segnala l'opportunità di integrare il novero di atti "sanabili pacificamente", tramite il versamento di una somma *a forfait*, inserendo:

1. le violazioni di carattere meramente formale - si tratterebbe di un intervento di completamento per allargare la facoltà di pacificazione anche a irregolarità minori, che comunque hanno generato confusione e litigiosità; si pensi alle sanzioni per violazione di obblighi di segnalazione in dichiarazione (ad esempio, quella che - in relazione alle società di comodo - sanziona l'omessa segnalazione della mancata presentazione dell'istanza di interpello probatorio o della risposta negativa alla predetta istanza, o la mancata segnalazione di minusvalenze di ammontare superiore a 5 milioni di euro derivanti dalla cessione di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie e minusvalenze di importo superiore a 50 mila euro derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziati in mercati regolamentati);
2. gli atti di irrogazione di sanzioni di cui all'art. 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, notificati entro la data di entrata in vigore del provvedimento in commento, non impugnati o ancora impugnabili alla data di entrata in vigore del provvedimento stesso;
3. gli atti di contestazione di sole sanzioni di cui all'art. 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, notificati entro la data di entrata in vigore del Decreto.

In aggiunta a quanto detto, con riferimento ai primi tre commi dell'art. 2 in analisi, potrebbe proporsi di far decorrere il termine di 30 giorni - previsto per il versamento delle somme dovute in unica soluzione o della prima rata - non dalla data di entrata in vigore del Decreto (*i.e.*, 24 ottobre 2018) ma dalla conversione in legge dello stesso. Infatti, l'attuale termine risulta eccessivamente breve, considerando che lo stesso sarebbe destinato a scadere ancor prima della conversione in legge del Decreto.

In sintesi, allo scopo di rendere maggiormente fruibile e coerente la definizione agevolata agli atti del procedimento di accertamento, si propone di:

- estendere la stessa anche agli avvisi bonari di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973;
- prevedere la disapplicazione di sanzioni e interessi in relazione a tutti i procedimenti di adesione correlati a PVC, inviti al contraddittorio e avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del Decreto e, dunque, sottoscritti in data futura rispetto all'entrata in vigore del Decreto (*i.e.*, 24 ottobre 2018);
- integrare il novero degli atti integrabili anche: (i) alle violazioni di carattere formale (p.es. l'omessa segnalazione della mancata presentazione dell'istanza di interpello probatorio o della risposta negativa alla predetta istanza); (ii) agli atti di irrogazione sanzioni di cui all'art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997); (iii) agli atti di contestazione sanzioni di cui all'art. 16 del D. Lgs. n. 472 del 1997);
- far decorrere il termine di 30 giorni – previsto per il versamento delle somme dovute in unica soluzione o della prima rata – non dalla data di entrata in vigore del Decreto (*i.e.*, 24 ottobre 2018) ma dalla conversione in legge dello stesso.

Art. 3 - Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione

1. Premessa

In sostanziale continuità con le precedenti edizioni della definizione agevolata delle cartelle esattoriali di cui all'art. 6 del D.L. n. 193 del 2016 (c.d. "rottamazione 1", applicabile ai ruoli affidati a Equitalia dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016) e all'art. 1 del D.L. n. 148 del 2017 (c.d. "rottamazione 2 o "rottamazione *bis*", con estensione ai ruoli affidati fino al 30 settembre 2017), l'art. 3 del Decreto consente ai contribuenti di estinguere i propri debiti fiscali affidati all'agente della riscossione, con esclusione delle sanzioni amministrative, degli interessi di mora *ex art.* 30 del d.P.R. n. 602 del 1973, nonché delle altre somme aggiuntive dovute (quali, ad esempio, le "sanzioni civili", accessorie ai crediti di natura previdenziale).

La nuova definizione agevolata si applica a tutti i ruoli iscritti dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 e si perfeziona con il pagamento integrale delle imposte dovute, degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo (*ex art.* 20 del d.P.R. n. 602 del 1973) e degli altri importi dovuti per l'attività di riscossione (da riportare, però, unicamente a imposte e interessi dovuti). Sono definibili i ruoli relativi a IRES, IRAP, IRPEF, IVA (con esclusione di quella all'esportazione), contributi previdenziali, nonché multe stradali. Per le sanzioni amministrative relative a violazioni del codice della strada, la definizione si applica limitatamente agli interessi, comprese le maggiorazioni di cui all'art. 27, sesto comma, della legge n. 689 del 1981.

Ai sensi del comma 5, il procedimento inizia con la presentazione della domanda all'agente della riscossione (entro la scadenza del 30 aprile 2019), con cui il debitore indica anche se pagare ratealmente il *quantum* richiesto per la definizione agevolata, impegnandosi a rinunciare ai contenziosi in corso.

Rispetto alle precedenti edizioni rivestono carattere innovativo e vanno accolte con favore, in quanto aumentano l'*appeal* dell'istituto, mirando a recuperare coloro che non siano stati convinti dalle precedenti due edizioni:

- 1) l'estensione dei termini per il versamento dilazionato degli importi dovuti a titolo di definizione agevolata, fino ad un massimo di 10 rate semestrali di pari importo, vale a dire per un periodo massimo di 5 anni (in base alle precedenti discipline il pagamento delle somme dovute a titolo di definizione doveva avvenire entro un periodo temporale più stringente, mai superiore a un biennio); in base al comma 2, infatti, il pagamento delle somme dovute potrà avvenire in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019 ovvero, in caso di opzione per il pagamento dilazionato, in 10 rate, di pari importo, con scadenza al 31 luglio e al 30 novembre di ciascun anno (pertanto, nell'ipotesi di opzione per il pagamento rateale della rottamazione *ter* in 5 anni, il contribuente è tenuto a versare nel 2019 una quota pari al 20% del totale dovuto; per un confronto, si segnala che la rottamazione 1 prevedeva il versamento nel primo anno di adesione di una quota dell'80% delle somme complessivamente dovute);
- 2) l'applicazione, ai sensi del comma 3, in caso di pagamento rateale, a far data dal 1° agosto 2019, di un tasso annuo di interesse agevolato del 2%, in luogo del tasso ordinario (per dilazioni di pagamento) del 4,5% (art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973).

La rottamazione *ter* è estesa anche ai contribuenti che abbiano aderito alla definizione prevista dalla rottamazione *bis*, compresi quelli aventi piani di dilazione in essere, a condizione che entro il 7 dicembre 2018 effettuino il pagamento delle rate scadute a luglio, settembre e ottobre 2018. Ciò consentirà di spalmare gli importi residui in 10 rate semestrali di pari importo, con applicazione di un tasso ridotto dello 0,30%, inferiore anche rispetto a quello già agevolato del 2% applicato alla generalità dei contribuenti che accedono *ex novo* o sono riammessi alla definizione a partire dal 1° agosto 2019.

Ai sensi del comma 10, la presentazione dell'istanza di definizione agevolata produce i seguenti effetti:

- sospensione dei giudizi tributari pendenti - al momento della produzione in giudizio dell'effettiva esecuzione dei versamenti dovuti si determinerà l'estinzione della controversia; in caso d'inadempimento degli obblighi di versamento, invece, la sospensione del giudizio è revocata dal giudice su istanza della parte interessata (e.g., l'Agenzia delle Entrate);
- sospensione dei termini di prescrizione e decadenza previsti per l'attività di riscossione;
- sospensione dei versamenti derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione dell'istanza;
- divieto di avviare nuove azioni esecutive per il recupero delle cartelle oggetto di definizione - tale beneficio si applica anche alle procedure di recupero coattivo avviate in precedenza, a condizione che non si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo;
- esclusione dei debiti oggetto di definizione dalla verifica di "regolarità fiscale" prevista, sia nell'ambito delle procedure di rimborso di crediti di imposta (art. 28-*ter* del d.P.R. n. 602 del

1973), sia ai fini dei pagamenti dei crediti commerciali vantanti nei confronti della P.A. (art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973).

Come chiarito dalla relazione illustrativa, il comma 12 individua le modalità di pagamento delle somme dovute, consentendo ai contribuenti di utilizzare in compensazione anche i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della PA (di cui all'art. 12, comma 7-*bis*, del D.L. n. 145 del 2013).

La presenza di un contenzioso non osta all'adesione alla procedura in commento, ma è necessario che, in tal caso, il debitore si impegni, nell'istanza di definizione agevolata, a rinunciare ai giudizi in corso o a non presentare impugnazione avverso la sentenza provvisoriamente esecutiva. In caso di udienze già fissate, può essere opportuno chiedere un rinvio dell'udienza a un termine successivo al 30 aprile 2019, al fine di poter depositare la domanda di definizione necessaria per ottenere la sospensione del giudizio stesso. Nel caso in cui il giudizio sia sospeso, ma la rottamazione non si perfezioni (si pensi al mancato pagamento degli importi), la parte che vi ha interesse deve presentare istanza di revoca della sospensione e di riattivazione del processo. Nel momento in cui la rottamazione si perfeziona il giudice di merito dovrà dichiarare l'estinzione del giudizio, con compensazione delle spese di lite; in realtà, la compensazione delle spese di lite è stata in passato osteggiata da un orientamento giurisprudenziale formatosi in pendenza delle precedenti edizioni della rottamazione.

Ai sensi del combinato disposto del comma 13 e del comma 14 dell'art. 3 del Decreto, limitatamente ai debiti definibili ricompresi nella dichiarazione di adesione, le dilazioni di pagamento sospese sono automaticamente revocate e, in caso di mancato ovvero insufficiente/tardivo versamento dell'unica rata o di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, i ruoli non possono più essere rateizzati ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973. Ciò fa ritenere che i debitori che - ad esempio per mancanza di fondi immediatamente disponibili - non pagano neppure la prima rata o la pagano in misura insufficiente (non facendo avviare la rottamazione *ter*), non possono né riprendere i pagamenti previsti da pregressi piani di dilazione, né chiedere la concessione di un nuovo piano di dilazione.

2. Osservazioni

La nuova edizione della rottamazione delle cartelle è senz'altro da accogliere con favore, in quanto consente condizioni definitive più favorevoli del passato, risultando, dunque, decisamente più appetibile per contribuenti mossi da intenti pacificatori. Infatti, come detto: *a)* si potrà effettuare il pagamento del *quantum* dovuto in un arco temporale più ampio (5 anni); *b)* si potranno utilizzare in compensazione, per tutti i versamenti necessari, i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della PA; *c)* ove si optasse per il pagamento in forma rateale, verrà applicato un tasso di interesse ridotto, pari al 2% annuo.

Fermo restando quanto precede, la norma in commento si presta a talune osservazioni critiche, che suggeriscono l'opportunità di introdurre adeguati correttivi.

In primo luogo, solleva perplessità, limitando irragionevolmente la portata applicativa dell'istituto, la scelta del Decreto di ammettere alla rottamazione *ter* esclusivamente i carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 fino al 31 dicembre 2017, sicché rientreranno nel perimetro della nuova definizione agevolata anche i "carichi" affidati nell'ultimo trimestre dello scorso anno, con una estensione di soli 3 mesi rispetto al periodo preso in considerazione dalla precedente edizione (la quale si applicava ai ruoli affidati fino al 30 settembre 2017). Sarebbe opportuno riflettere sulla possibilità di estendere la rottamazione anche ai carichi affidati nel corso del 2018, fino alla entrata in vigore del Decreto, analogamente a quanto avvenuto con la rottamazione *bis*. D'altro canto, se la logica di fondo del provvedimento è quella di "fermare il tempo" alla data di entrata in vigore del decreto, consentendo di "pacificare" tutto quanto successo fino a tale data, in vista di una nuova e migliore ripartenza nei rapporti Fisco-contribuente, non è ragionevole escludere i ruoli affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 24 ottobre 2018. L'aver limitato la rottamazione *ter* ai ruoli fino al 2017 esclude situazioni non necessariamente "recuperabili" dall'istituto della rottamazione delle liti (vedi *infra*), ad esempio quando non si tratti di sottostanti controversie pendenti.

Inoltre, al fine di potenziare l'istituto in parola e evitare limitazioni ingiustificabili, anche alla luce delle finalità di pacificazione fiscale sottese al provvedimento in parola, sarebbe opportuno ammettere espressamente la possibilità di pagare la rottamazione *ter* mediante compensazione con crediti vantati nei confronti del medesimo ente creditore, titolare del ruolo, senza limitazioni quantitative alla compensazione stessa e anche con crediti relativi a imposte diverse da quella oggetto di definizione.

Ancora, seppur comprensibile nell'impianto complessivo del provvedimento, fortemente agevolativo verso il contribuente, potrebbe sembrare troppo severa la sanzione di non poter né riprendere le precedenti dilazioni in essere alla data dell'istanza, né ottenere nuovi piani di dilazione, per i contribuenti che non abbiano pagato neppure la prima rata della rottamazione *ter* e non abbiano, dunque, neppure avviato la definizione agevolata in rassegna. Tale disposizione, peraltro, sembra non recepire i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 2/E del 2017 in relazione alla prima edizione della rottamazione, la quale, per la verità, prevedendo tempistiche di pagamento molto più ridotte rispetto ai piani di rateazione concessi dall'agente della riscossione, rendeva il tema certamente più delicato rispetto all'attuale edizione. Il termine di pagamento massimo di 5 anni concesso dalla rottamazione *ter* è, oggi, certamente meno distante dagli ordinari piani di dilazione delle cartelle di pagamento.

Da ultimo, sarebbe ragionevole prevedere forme di rottamazione più spinta (che comportino, cioè, anche una parziale falcidia della quota imposte) per persone fisiche in difficoltà, che abbiano puntualmente dichiarato quanto dovuto, senza riuscite ad onorare i propri debiti a causa di una comprovabile difficoltà finanziaria. Per selezionare i contribuenti meritevoli si potrebbe utilizzare

l'ISEE e l'agevolazione potrebbe essere costituita da una significativa riduzione delle imposte dovute, oltre all'annullamento di sanzioni e interessi. L'intervento, assolutamente giustificato in termini di meritevolezza, non avrebbe particolari effetti di gettito, atteso che si tratta di contribuenti nei confronti dei quali le azioni esecutive sono destinate a probabile insuccesso.

Art. 4 - *Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010*

1. La norma

L'art. 4 del Decreto prevede che siano automaticamente annullati i debiti di importo residuo (calcolato alla data del 24 ottobre 2018) fino a 1.000 euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010. L'annullamento dovrà avvenire alla data del 31 dicembre 2018. Lo stralcio avverrà in via automatica e, pertanto, il debitore non dovrà attivarsi e attendere che l'agente della riscossione indichi nell'estratto conto l'avvenuta cancellazione del debito residuo o l'importo delle somme ancora dovute.

2. Osservazioni

L'articolo in commento riferisce il limite di 1.000 euro non già all'importo complessivo della cartella, ma ai "singoli carichi" affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2010, a prescindere dal debito fiscale complessivamente vantato dal singolo contribuente. La disposizione consente di stralciare dal bilancio crediti incagliati difficilmente recuperabili da parte dell'Erario (ad esempio, perché riferiti a debitori falliti o nullatenenti), che - secondo la relazione tecnica - sono pari al 3,5% delle somme potenzialmente interessate dalla definizione agevolata.

In tal senso, la misura risponde a una logica costi-benefici: la prosecuzione delle attività di riscossione di crediti di modesto valore, per i quali le attività di recupero sono iniziate da tempo (dagli 8 ai 18 anni), risulta poco giustificabile in termini di economicità, in quanto il costo di gestione e monitoraggio di ruoli di grande anzianità e modesto valore residuo eccede l'entità degli incassi attesi. Il "saldo e stralcio" dei mini-crediti incagliati da tempo è sorretto, dunque, da ragionevoli obiettivi di pulizia contabile, più che da finalità pacificatorie.

Tuttavia, la portata pratica e l'effettiva economicità della scelta necessita di essere adeguatamente ponderata: la misura in rassegna involge un numero considerevole di partite debitorie, molte delle quali di pertinenza dei Comuni (in quanto riconducibili ad accertamenti su ICI, TARSU, rette scolastiche e contravvenzioni stradali); è stato segnalato che l'attuazione dell'articolo in parola potrebbe generare un impatto significativo sui bilanci comunali.

Art. 5 - *Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione Europea*

Tale disposizione, in un unico comma, prevede la possibilità di estinguere i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 a titolo di:

- a) risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE e 2014/335/UE (tra cui dazi della tariffa doganale comune, altri prelievi sugli scambi con Paesi terzi, etc.);
- b) IVA riscossa all'importazione, sulle operazioni da chiunque effettuate.

La norma in commento apre alla possibilità di definire in via agevolata anche i tributi di natura comunitaria sopra indicati, recando, dunque, una sostanziale apprezzabile novità rispetto alle precedenti edizioni della rottamazione delle cartelle. Ad ogni modo, la procedura prevista dal Decreto appare conforme alla disciplina UE, in quanto richiede il pagamento integrale delle imposte dovute, prevedendo lo sgravio delle sole sanzioni ed interessi (con esclusioni dei casi in cui gli stessi interessi costituiscano entrate comunitarie non rinunciabili dal singolo Stato).

Si applicano, sostanzialmente, le disposizioni generali recate dall'art. 3 del Decreto, al cui commento si rinvia per osservazioni, con alcune deroghe e specificità (rispetto all'ordinaria disciplina della rottamazione delle cartelle):

- ✓ in merito alle risorse proprie tradizionali di cui alla all'art. 2, paragrafo 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE e 2014/335/UE, il debitore deve corrispondere, fino al 31 luglio 2019, gli interessi di mora *ex art.* 114, par. 1, del Regolamento 952/2013 e dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo;
- ✓ il pagamento dell'unica rata o della prima rata scade il 30 settembre 2019, invece che il 31 luglio (termine previsto in via generalizzata dall'art. 3);
- ✓ limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali non si applicano le disposizioni di cui all'art. 3, comma 12, lettera c), del Decreto, in ordine alla possibilità di pagamento mediante compensazione.

Art. 6 - Definizione agevolata delle controversie tributarie

1. La norma

L'art. 6 del D.L. n. 119 del 2018 consente di definire, con modalità agevolata, le controversie tributarie pendenti in ogni stato e grado di giudizio (dunque, anche in cassazione e a seguito di rinvio) alla data di entrata in vigore del Decreto (*i.e.* 24 ottobre 2018), in cui sia parte l'Agenzia delle entrate ed aventi ad oggetto atti impositivi (*i.e.*, avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione sanzioni e ogni altro atto di imposizione). Sono escluse, invece, dal perimetro di applicazione della norma le controversie relative ad atti di mera liquidazione e riscossione privi, dunque, di natura impositiva.

La definizione *de qua* può essere richiesta mediante presentazione di apposita domanda da parte del soggetto che abbia proposto l'atto introduttivo del giudizio (o di chi vi sia subentrato o ne abbia legittimazione) e presuppone il pagamento di un importo pari al valore della controversia – determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (*i.e.*, l'ammontare contestato nell'atto impositivo impugnato limitatamente alla quota imposte) – in percentuali diverse

a seconda dell'esito processuale e del grado di giudizio. Ai fini della definizione in commento è, infatti, previsto il pagamento:

- del 50% del valore della controversia (*i.e.*, della quota imposte, con disapplicazione di sanzioni e interessi), in caso di sentenza della Commissione Tributaria Provinciale sfavorevole all'Agenzia delle Entrate;
- del 20% del valore della controversia (*i.e.*, della quota imposte, con disapplicazione di sanzioni e interessi), in caso di sentenza della Commissione Tributaria Regionale sfavorevole all'Agenzia delle Entrate;
- del 100% del valore di lite (*i.e.*, della quota imposte, con disapplicazione di sanzioni e interessi) negli altri casi¹.

In caso di soccombenza parziale, le menzionate riduzioni dovrebbero trovare applicazione limitatamente alla parte del valore della controversia in relazione alla quale l'Ufficio sia risultato soccombente, così come specificato nella relazione illustrativa.

La definizione è, inoltre, consentita con riferimento alle controversie afferenti sole sanzioni non collegate al tributo, previo pagamento del 15 per cento in caso di sentenza sfavorevole all'Agenzia delle Entrate e del 40 per cento negli altri casi (*i.e.*, esito favorevole all'Agenzia delle Entrate ovvero in assenza di sentenza provvisoriamente esecutiva)². Sono, invece, escluse dalla definizione le controversie inerenti a risorse proprie tradizionali UE (tra cui i dazi doganali), l'IVA riscossa all'importazione e somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La norma prevede che la definizione si perfezioni con la presentazione di una specifica domanda per ciascun atto impugnato e con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata entro il 31 maggio 2019; il pagamento rateale può essere eseguito sino ad un massimo di 20 rate trimestrali, con esclusione, a tal fine, della possibilità di compensazione *ex art.* 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. Per il pagamento è, poi, ammesso lo scomputo degli importi già corrisposti a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio; tuttavia, non è prevista la restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

È disposto, inoltre, che le controversie definibili non siano automaticamente sospese; infatti, a tal fine, è necessaria un'apposita richiesta al giudice da parte del contribuente che consente la sospensione del processo fino al 10 giugno 2019; se entro quest'ultima data il contribuente deposita copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti, il processo resta ulteriormente sospeso fino al 31 dicembre 2020. Il processo si estingue, con decreto presidenziale, in mancanza di istanza di trattazione presentata entro fine 2020 dalla parte che ne ha interesse. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

¹ In base a quanto riportato all'interno della relazione illustrativa si imporrebbe l'obbligo di pagamento del 100 per cento del valore di lite anche nel caso in cui sia intervenuta una sentenza di rinvio della Corte di Cassazione favorevole al contribuente.

² Per quanto concerne, invece, le controversie aventi ad oggetto sanzioni collegate a tributi, la definizione è ammessa senza alcun versamento, purché il contribuente abbia provveduto alla definizione del rapporto tributario prodromico, relativo al tributo collegato, anche con modalità diverse dalla definizione in parola.

Per le controversie definibili a norma dell'art. 6 del Decreto sono sospesi per 9 mesi i termini di impugnazione (anche incidentale), di riassunzione e per la proposizione del controricorso in Cassazione, che scadono nel periodo compreso tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019.

L'eventuale diniego alla definizione da parte dell'Erario va notificato al contribuente istante entro il 31 luglio 2020; esso è suscettibile di impugnazione nei 60 giorni dalla notifica, innanzi all'organo giurisdizionale presso cui pende la lite della quale è stata richiesta la rottamazione negata.

2. Osservazioni

Rispetto alla precedente edizione di rottamazione delle liti, quella recata dall'art. 6 del Decreto ha il pregio di adottare una soluzione ben più lungimirante ed efficace, consentendo di tener conto, al fine di ottenere tagli d'imposta più cospicui, degli esiti intermedi del contenzioso e, in particolare, dell'esistenza di una sentenza provvisoria favorevole al contribuente. Il tutto, peraltro, diversificando correttamente a seconda che l'Agenzia delle Entrate risulti provvisoriamente soccombente innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale o Regionale. Insomma, lo stralcio non interviene "alla cieca", bensì in funzione della valutazione di un soggetto terzo (il giudice tributario) favorevole al contribuente. D'altra parte, in questi casi, in assenza della sanatoria e in caso di conferma del giudizio, lo Stato non incasserebbe nulla.

La scelta di dar rilevanza agli esiti intermedi delle liti pendenti è certamente giusta, perché recupera l'idea di un più equilibrato rapporto tra Fisco e contribuente, vincendo la presunzione secondo cui lo Stato ha sempre ragione, anche quando è soccombente in giudizio; presunzione, questa, viceversa sottesa alla edizione della rottamazione delle liti introdotta nella passata legislatura. Semmai, qualche perplessità, in termini di piena efficacia della misura in commento, suscita la fissazione delle percentuali di decurtazione (dell'imposta) in caso di soccombenza dell'Erario, le quali avrebbero potuto essere forse più generose per il contribuente vittorioso, se si voleva provare a recuperare un più ampio gettito dalla chiusura di liti nelle quali le *chance* di incasso per il Fisco sono pregiudicate dall'attuale stato avverso del giudizio.

Per il resto, oltre all'apprezzabile scelta di dar rilievo agli esiti intermedi del contenzioso, altro elemento di forza della rottamazione delle liti prevista dal provvedimento in commento consiste nella tempistica di pagamento, ben più lunga di quella della precedente edizione e anche in questo caso estesa a 5 anni.

Tuttavia, non mancano dubbi applicativi o punti meritevoli di osservazione, a partire dalla scelta, già criticata in relazione ad analoghe previsioni di altri articoli e per contrarietà allo spirito della pacificazione fiscale, di non consentire il pagamento del dovuto mediante compensazione con crediti erariali. Parimenti discutibile appare, poi, la previsione, anche questa mutuata dalla precedente edizione, di non ammettere il rimborso delle somme già versate, a titolo di riscossione provvisoria, eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Specie con riferimento alle cause pendenti in appello o innanzi alla Corte di Cassazione, è verosimile che il contribuente abbia già versato più di quanto dovuto complessivamente a titolo di maggiori imposte e che, quindi, la definizione agevolata

non assuma alcuna appetibilità. Stesso dicasi per chi abbia optato per la definizione delle sole sanzioni con il versamento di un terzo delle stesse, a norma dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Inoltre, non è espressamente disciplinata l'ipotesi in cui il contribuente risulti vittorioso in Cassazione, pur se con rinvio, sicché sembrerebbe dovuta, in tal caso, la totalità delle imposte contestate, a differenza dell'ipotesi del contribuente vittorioso in secondo grado, che pagherebbe soltanto il 20 per cento delle stesse³. Tale conclusione, però, non rende certo appetibile la scelta di rottamazione in simili circostanze.

Si segnala, altresì, che il testo della norma non regola espressamente il caso delle soccombenze parziali, al quale si fa, però, riferimento nella relazione illustrativa, affermando l'applicabilità delle decurtazioni d'imposta previste dal Decreto (50/20% a seconda del grado di giudizio) per la sola parte della controversia in relazione alla quale l'Erario sia risultato soccombente. Per evitare incertezze applicative e, comunque, in base a considerazioni di qualità della legislazione, meglio sarebbe trasferire tale disciplina dalla relazione illustrativa alla più consona sede del testo normativo.

In ogni caso, come anticipato, andrebbe valutata anche la possibilità di fissare percentuali più significative di decurtazione (della quota imposte) in caso di vittoria del contribuente (vedi *supra*) rispetto a quelle attualmente previste (50/20% a seconda dei casi), così da favorire una più ampia adesione dell'istituto in commento. Il pagamento del 20% dell'imposta contestata nell'avviso d'accertamento da cui origina la lite fiscale potrebbe, infatti, risultare eccessivamente alto, ad esempio per convincere "alla pace" un contribuente con doppia conforme positiva in primo e secondo grado. In ogni caso, potrebbero anche ipotizzarsi, come già osservato *supra* in relazione alla rottamazione dei ruoli e per le stesse ragioni *ivi* esposte, delle decurtazioni ancor più rilevanti per soggetti che versino in un documentabile stato di difficoltà finanziaria, magari basato sui valori dell'ISEE.

Art. 7 - Regolarizzazione con versamento volontario di periodi d'imposta precedenti

1. La norma

La norma in commento disciplina le modalità di applicazione di alcuni degli strumenti previsti dal Decreto in commento alle società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI (di seguito, rispettivamente, "SSD" e "ASD" o, congiuntamente, "enti sportivi dilettantistici"). Per tali soggetti è prevista la possibilità di regolarizzare, con versamento volontario, i periodi d'imposta individuati dalla disposizione in materia di dichiarazione integrativa speciale (*i.e.* i periodi d'imposta 2013 – 2016 di cui all'art. 9) e di definire in via agevolata le liti pendenti (art. 6) e gli atti di accertamento (art. 2). Non è stata invece prevista alcuna modalità specifica per la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione di cui all'art. 1, che resta accessibile con le modalità "ordinarie" *supra* descritte.

Il comma 1 dell'art. 7 consente alle SSD e alle ASD di utilizzare la procedura di dichiarazione integrativa speciale per tutte le imposte dovute e per ciascun periodo d'imposta separatamente, nel

³ Tale conclusione si basa sul presupposto che, nei casi di Cassazione con rinvio, la controversia si considera pendente in primo grado senza decisione, in coerenza con la previsione dell'art. 68, comma 1, lett. c-*bis*, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

limite complessivo di 30.000 euro di imponibile l'anno. L'accesso alle regole in materia di procedura integrativa speciale con un limite di 30.000 euro di imponibile annuo - in luogo della soglia di 100.000 euro prevista dall'art. 9 - appare, per le SSD e per le ASD, potenzialmente penalizzante rispetto alla generalità degli altri contribuenti. La dichiarazione integrativa speciale va presentata entro il 31 maggio 2019 e può avvenire con il pagamento in un'unica soluzione o la rateizzazione fino ad un massimo di 5 anni, con 10 rate semestrali di pari importo, con decorrenza dal 30 settembre 2019 (così come stabilito, per tutte le categorie di contribuenti).

Il successivo comma 2 dell'art. 7 del Decreto disciplina le modalità di accesso alla definizione agevolata delle controversie tributarie (di cui all'art. 6 del Decreto) e degli atti del procedimento di accertamento (ai sensi dell'art. 2 del Decreto), nelle ipotesi in cui l'ammontare delle imposte accertate o contestate alle SSD o alle ASD, per ciascun periodo d'imposta per il quale sia pendente un giudizio tributario o sia stato emesso un avviso di accertamento, sia pari o inferiore a 30.000 euro per ciascuna imposta. In tal caso, le modalità previste dal comma 2 *cit.* sono differenti rispetto a quelle riservate agli altri contribuenti.

In particolare, gli atti di accertamento possono essere definiti versando un importo pari al 50% delle maggiori imposte accertate (100% nel caso dell'IVA) e il 5% delle sanzioni irrogate e degli interessi dovuti. Tale impostazione appare di maggiore favore rispetto a quella prevista dall'art. 2, il quale ammette, per la generalità dei contribuenti, la definizione agevolata degli avvisi di accertamento previo versamento integrale di tutte le maggiori imposte, dunque non solo dell'IVA, e l'esclusione totale di sanzioni e interessi.

Per quanto riguarda, invece, la definizione delle liti pendenti, il comma 2 *cit.* consente la chiusura delle controversie mediante il pagamento di un importo ridotto, legato dall'esito dell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale, con soglie diverse da quelle previste dall'art. 6 del Decreto per la generalità dei contribuenti. Nel dettaglio, la definizione agevolata si realizza, per gli enti sportivi dilettantistici, con il versamento:

- a) del 50% del valore di lite (quota imposte) e del 10% delle sanzioni e degli interessi accertati, in caso di soccombenza della SSD o della ASD in uno o in entrambi i gradi di giudizio (l'art. 6 prevede, invece, il versamento del 100% dell'imposta in caso di esito favorevole all'Agenzia delle Entrate nell'ultima sentenza provvisoriamente esecutiva);
- b) del 40% del valore di lite (quota imposte) e del 5% di sanzioni e interessi, nel caso in cui non sia stata ancora emessa alcuna sentenza (in luogo, anche in questo caso, del 100% dell'imposta previsto in via ordinaria dall'art. 6);
- c) del 10% del valore di lite (quota imposte) e del 5% di sanzioni e interessi in caso di esito favorevole alla SSD o alla ASD nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale (laddove, invece, l'art. 6 differenzia il versamento in base al grado di giudizio favorevole per il contribuente: 50% del valore di lite in caso di sentenza di primo grado; 20% nel caso di sentenza di secondo grado).

Come già accennato, il comma 3 dell'art. 7 del Decreto dispone la preclusione all'accesso delle suddette procedure nel caso in cui l'ammontare delle sole imposte accertate o in contestazione, per ciascun periodo d'imposta, sia superiore a 30.000 euro per singola imposta. Laddove tale soglia dovesse essere superata, agli enti sportivi dilettantistici resterebbe la possibilità di avvalersi degli stessi istituti, ma così come declinati, per tutti gli altri contribuenti, dagli artt. 2 e 6 del Decreto in commento (vale a dire con percentuali di definizione superiori).

Con riferimento al comma 3, occorre anche notare che in tale disposizione non viene menzionata l'IVA; tale tributo non è ammesso alla definizione agevolata degli atti di accertamento *ex lett. a)* del comma 2 dell'art. 7 (laddove si prevede il versamento del 50% delle maggiori imposte, ma del 100% dell'IVA), mentre è decurtabile nell'ambito della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, di cui alla lett. b) dello stesso comma 2 *cit.* (laddove non è prevista alcuna specifica limitazione con riferimento all'IVA, in quanto cumulato ai tributi diretti nel valore della lite).

2. Osservazioni

Le regole di definizione agevolata previste dal comma 2 dell'art. 7 del Decreto appaiono, come *supra* evidenziato, più favorevoli rispetto a quelle dettate per la generalità dei contribuenti, in quanto consentono lo sgravio delle maggiori imposte accertate e la chiusura delle liti pendenti ad un costo generalmente inferiore; ciò, tuttavia, solo nel caso in cui gli importi accertati o contestati siano modesti (fino a 30.000 euro di maggiori imposte). La fissazione della soglia di 30.000 euro per l'accesso alla dichiarazione integrativa speciale, al contrario, può rappresentare un depotenziamento dei benefici di tale strumento per gli enti sportivi dilettantistici rispetto alle altre categorie di contribuenti, per i quali l'art. 9 prevede un limite massimo di 100.000 euro annui.

Va poi osservato, infine, che la norma, poco comprensibilmente, non detta alcuna modalità particolare di accesso, per SSD e ASD, alla definizione agevolata dei processi verbali di constatazione di cui all'art. 1 del Decreto. Tale mancanza non appare coerente con una lettura sistematica dell'art. 7 e delle altre norme da quest'ultimo integrate, vista la previsione di maggior favore viceversa introdotta per la regolarizzazione degli avvisi di accertamento.

Art. 8 - Definizione agevolata delle imposte di consumo dovute ai sensi dell'articolo 62-quater, commi 1 e 1-bis, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504

1. La norma

L'art. 8 reca misure per la definizione agevolata dell'imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo, mediante il pagamento del 5 per cento degli importi dovuti a titolo di imposta di consumo ai sensi dell'art. 62-*quater*, commi 1 e 1-*bis*, del D.Lgs. n. 504 del 1995⁴, con esclusione di interessi e sanzioni, e purché non sia ancora intervenuta sentenza passata in giudicato.

⁴ Tali disposizioni, introdotte dal 1° gennaio 2014, prevedono l'applicazione di un'imposta di consumo su:

- i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, nella misura del 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico;

Ai fini della definizione, il contribuente deve manifestare il proprio interesse ad avvalersene presentando una dichiarazione all’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli entro il 30 aprile 2019, secondo le indicazioni fornite dalla stessa Agenzia sul proprio sito internet istituzionale, entro il 28 febbraio 2019. La presentazione della dichiarazione produce la sospensione per 90 giorni dei termini per l’impugnazione dei provvedimenti amministrativi e degli atti di riscossione delle imposte di consumo, nonché delle sentenze pronunciate sui medesimi atti.

La definizione si perfeziona con il pagamento, entro 60 giorni dalla comunicazione, dell’intero importo comunicato dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ovvero della prima rata.

2. Osservazioni

La norma interviene su una lunga *querelle* sorta nel 2014 a seguito dell’introduzione di un’imposta di consumo sui prodotti succedanei del tabacco e sui prodotti liquidi da inalazione senza combustione, contenenti o meno nicotina (c.d. sigarette elettroniche); essa è finalizzata ad armonizzare la loro tassazione rispetto alle accise gravanti sui tabacchi lavorati.

Una prima formulazione dell’imposta di consumo era stata dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 83 del 2015, in quanto si sottoponeva a una indiscriminata sottoposizione ad imposta qualsiasi prodotto contenente “altre sostanze” diverse alla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo di tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio, che ne consentono il consumo.

Tale difetto di legittimità dell’art. 62-*quater* è stato corretto con la successiva riformulazione ad opera dell’art. 1, comma 1, lettera f), n. 1, del D.Lgs. n. 188 del 2014. Restano, però, ad oggi pendenti i contenziosi amministrativi sui prodotti liquidi, non contenenti nicotina, sollevati dagli operatori del settore dinnanzi al TAR del Lazio, per i quali è stata disposta la sospensione dal pagamento dell’imposta di consumo. La norma in commento è, pertanto, volta a chiudere con definizione agevolata controversie aventi tale complessa genesi, permettendo agli operatori di versare soltanto una quota pari al 5% delle imposte oggetto di contestazioni, senza sanzioni e interessi.

Art. 9 - Disposizioni in materia di dichiarazione integrativa speciale

1. La norma

L’art. 9 del Decreto contiene la disciplina della dichiarazione integrativa speciale (di seguito, anche solo, “**DIS**”): in prima approssimazione, l’istituto in commento si configura come una particolare dichiarazione integrativa in aumento che, con modalità diverse rispetto a quanto previsto in via ordinaria dal d.P.R. n. 322 del 1998⁵, consente ai contribuenti di sanare errori e/o omissioni riferiti ai

-
- i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all’immissione in commercio come medicinali, nella misura pari al 50 per cento dell’accisa gravante sull’equivalente quantitativo di sigarette.

⁵ Norma che disciplina la dichiarazione integrativa per le imposte dirette, la dichiarazione dei sostituti d’imposta e l’IRAP all’art. 2, comma 8, e per l’IVA all’art. 8, comma 6-*bis*.

periodi d'imposta le cui dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2017. Di conseguenza la DIS può essere presentata con riferimento ai periodi d'imposta dal 2013 al 2016, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

In merito, si osserva che, come precisa anche la lett. a) del successivo comma 3 dell'art. 9 in commento, il contribuente può integrare uno o più periodi d'imposta, per i quali i termini per l'accertamento sono ancora aperti, senza necessità di procedere su tutti. Ciò appare coerente con la logica "non condonistica" dello strumento *de quo*, diversamente da quanto era previsto in passato dall'art. 9 della legge n. 289 del 2002, che precludeva qualsiasi accertamento tributario a seguito dell'adesione al condono tombale, ma, allo stesso tempo, obbligava ad aderire su tutte le annualità regolarizzabili.

In merito ai tributi che possono essere oggetto di DIS, il comma 1 dell'art. 9 del Decreto stabilisce che l'integrativa speciale può riguardare le dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'IRAP e dell'IVA, con esclusione di IVAFE e IVIE.

Il medesimo comma 1 contiene, inoltre, diverse limitazioni che necessitano di una lettura coordinata e pongono problematiche di natura applicativa. In particolare, l'integrazione è ammessa *a)* nel limite di 100.000 euro di imponibile annuo e, comunque, *b)* non oltre il 30% di quanto dichiarato. In altri termini, per le imposte *supra* individuate, l'integrazione è consentita fino al minore fra i suddetti due parametri *sub a)* e *b)* (quindi il maggiore imponibile della DIS dovrà essere pari o inferiore al minore fra 100.000 euro l'anno e il 30% di quanto già dichiarato). La norma prosegue precisando, poi, che "*Resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l'integrazione*". Tale inciso individua un secondo limite di 100.000 euro, il quale sembra configurare una sorta di *plafond* massimo oltre il quale non può essere attivata la DIS. Nella relazione illustrativa si precisa, infatti, che, poiché i comparti impositivi in riferimento ai quali la DIS può essere attivata comprendono anche ritenute e contributi, il primo limite di 100.000 euro si riferisce all'imponibile delle singole imposte, mentre il secondo, comprensivo anche di ritenute e contributi, creerebbe una soglia di sbarramento complessivo (*i.e.*, per la totalità delle imposte oggetto di DIS).

A tali limitazioni occorre aggiungere che, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 9, in caso di *i)* imponibile già dichiarato complessivamente inferiore a 100.000 euro o *ii)* dichiarazione in perdita (ai sensi degli artt. 8 e 84 del TUIR), l'integrazione attraverso la DIS è consentita fino a 30.000 euro di maggiore imponibile. Tale ultima previsione mira a privilegiare i redditi più bassi, in riferimento ai quali il limite di integrazione del 30% sarebbe stato troppo penalizzante o addirittura privo di senso.

La descritta formulazione della norma si presta a difficoltà applicative. Non appare infatti pacifico se i limiti di integrazione si applichino alla singola imposta o a tutti i tributi integrabili, complessivamente intesi. Una lettura restrittiva, che prevedesse un'applicazione complessiva del "secondo" limite di 100.000 euro, finirebbe per creare una distribuzione di tale importo tra le singole imposte, a fronte di un unico presupposto d'imposta o, più precisamente, a fronte di un fatto

imponibile multiplo (e.g. la cessione di un bene che rileva, contemporaneamente, ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA).

Contro tale ipotesi si è già espresso il CNDCEC, il quale, nel comunicato stampa del 24 ottobre 2018, illustrando delle esemplificazioni numeriche dell'applicazione della DIS, ha affermato che sarebbe *“altamente irrazionale, prima ancora che ulteriormente restrittiva, l'applicazione del limite nel senso di moltiplicare un medesimo presupposto per il numero di ambiti impositivi per cui rileva contestualmente”*. Vero è che, qualora il limite dei 100.000 euro (con l'ulteriore limite del 30% del reddito dichiarato e la soglia minima dei 30.000 euro) dovesse applicarsi complessivamente, come il citato inciso contenuto nel comma 2 dell'art. 9 sembra far intendere, e non separatamente per ciascun fatto imponibile, la convenienza della DIS sarebbe sensibilmente inferiore. Inoltre, l'intento del legislatore, nell'inserire soglie di sbarramento quantitative, non sembra neppure quello di introdurre un nuovo concetto di imponibile, valido per tutte le imposte, come se esistesse un unico presupposto per imposte dirette e IVA.

Tale problematica si presta, in teoria, a due possibili soluzioni:

- a) volendo mantenere una lettura restrittiva, secondo la quale la norma in commento prevedrebbe, per la DIS, una sorta di “imponibile virtuale complessivo”, si potrebbe ipotizzare l'esclusione della rilevanza dei fatti imponibili multipli nel computo del limite, nel senso che gli stessi verrebbero conteggiati nei 100.000 euro una sola volta (e.g. la cessione di un bene genera un ricavo di impresa, che è anche imponibile IVA e IRAP, viene conteggiata una sola volta);
- b) abbandonare la tesi dell'imponibile unico, a fronte di un'applicazione del limite in commento separatamente per ciascun fatto imponibile, ognuno dei quali è oggetto di separata dichiarazione fiscale emendabile (in altri termini, per le imposte dirette la limitazione si applicherebbe al reddito complessivo di ciascun periodo d'imposta, mentre, in materia IVA, si dovrebbe far riferimento all'insieme delle operazioni attive effettuate).

Un ulteriore problema pratico connesso all'attuale formulazione normativa attiene alle modalità di applicazione del limite percentuale del 30%. È dubbio, infatti, se la verifica della capienza del reddito dichiarato debba essere fatta, per i soggetti IRPEF, sul reddito complessivo (così come emerge dal quadro RN) o sullo specifico reddito dichiarato (ad esempio, i redditi di lavoro autonomo, di cui al quadro RE, per i professionisti, o i redditi d'impresa del quadro RF, per i soggetti imprenditori).

Il comma 2 dell'art. 9 del Decreto stabilisce che sul maggiore imponibile integrato, per ciascun periodo d'imposta, non siano dovuti interessi, sanzioni e altri oneri accessori, bensì unicamente delle imposte sostitutive determinate con le seguenti aliquote:

- 20% ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali e delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell'IRAP;
- 20% ai fini delle maggiori ritenute;
- un'aliquota media ai fini IVA, corrispondente a quella effettivamente applicata dal contribuente, sulla base del rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili

(diminuita di quella riferita alle cessioni di beni ammortizzabili) e il proprio volume d'affari dichiarato, tenendo conto della fruizione di regimi agevolati o dell'effettuazione di operazioni non soggette ad IVA; nei casi in cui non sia possibile determinare l'aliquota media, il contribuente può applicare l'aliquota ordinaria pari al 22%.

In merito, si osserva che, con riferimento all'IVA, la previsione di un'aliquota media era stata già prevista in occasione di altri provvedimenti di contenuto simile al Decreto in commento (si veda l'art. 7 della citata legge n. 289 del 2002); tale impostazione presuppone che l'IVA derivi da una definizione reddituale di massa, non tenendo conto dello specifico componente che il contribuente può aver interesse ad integrare, il quale potrebbe essere rilevante ai fini IVA, così come non esserlo. In altri termini il contribuente potrebbe trovarsi nella situazione di voler regolarizzare maggiori imponibili reddituali che, invece, sono stati già regolarmente assoggettati ad IVA (o si potrebbe trattare di componenti esenti o non imponibili) oppure, al contrario, di voler regolarizzare soltanto vicende relative all'IVA. In tale ottica, sarebbe auspicabile che, con la presentazione della DIS, il contribuente fosse in grado di integrare specificamente le singole omissioni, sia in termini di aliquota IVA da applicare, che di rilevanza o meno, del componente reddituale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto riguarda le modalità di pagamento degli importi emergenti dalla DIS, il comma 3 dell'art. 9 prevede due alternative: da una parte, il versamento in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019, dall'altra il pagamento dilazionato in 5 anni, suddiviso in 10 rate semestrali di pari importo, con decorrenza dal 30 settembre 2019.

Il successivo comma 5 stabilisce poi che, in ogni caso (sia con il pagamento a rate, che con il versamento in una unica soluzione), l'importo risultante a debito dall'integrativa speciale andrà versato senza alcuna possibilità:

- di avvalersi della compensazione con altri tributi a credito maturati dal contribuente;
- di utilizzare a scomputo eventuali perdite fiscali, di cui agli artt. 8 e 84 del TUIR, in capo al contribuente;
- di utilizzare, in diminuzione del *quantum* dovuto, eventuali crediti d'imposta "interni" già presenti, e non ancora utilizzati, nella dichiarazione originaria; ciò anche per i contribuenti che dovessero risultare a credito dopo l'emersione dei nuovi imponibili (quindi, in quest'ultimo caso, la differenza tra l'importo del credito risultante dalla dichiarazione originaria e quello del minor credito spettante in base alla integrativa va, comunque, sempre versata, senza alcuna possibilità di compensazione interna).

Pertanto, per il perfezionamento della procedura in commento è necessario procedere con il versamento integrale delle somme dovute a seguito della presentazione dell'integrativa speciale, senza alcuna possibilità di mediarne il pagamento con compensazioni, crediti d'imposta o utilizzo di perdite fiscali pregresse. In ogni caso, il perfezionamento della DIS decorre dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della prima rata. Inoltre, l'integrativa speciale non

può essere utilizzata per chiedere il rimborso di ritenute, acconti e crediti di imposta precedentemente non dichiarati, né per ottenere il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni.

In caso di mancato pagamento, totale o parziale, il comma 4 dell'art. 9 stabilisce che la DIS costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo (ex art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973) degli imponibili in essa indicati, con l'applicazione degli interessi legali e una sanzione amministrativa del 30%, ridotta alla metà in caso di versamento entro i 30 giorni successivi alla scadenza.

Alla DIS si applicano i termini di decadenza ordinari previsti in caso di dichiarazione integrativa: il comma 6 dell'art. 9 rimanda, infatti, all'art. 1, comma 640, della legge n. 190 del 2014 (c.d. legge di stabilità 2015), il quale prevede che i termini di decadenza dell'azione di accertamento devono essere calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione stessa. Già all'epoca dell'introduzione di tale previsione era stato osservato che una simile modulazione dei termini rappresenta una sorta di bilanciamento tra le posizioni del contribuente e quelle dell'Amministrazione finanziaria: così come al primo viene data la possibilità di integrare la dichiarazione entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento, all'Amministrazione deve essere acconsentito di eseguire la stessa attività di accertamento nei termini di legge, computando tali termini a partire dal momento delle integrazioni effettuate dallo stesso contribuente. Nella DIS l'applicazione di tale previsione risulta, pertanto, coerente con la logica dello strumento stesso.

I commi 7 e 8 dell'art. 9 disciplinano i casi in cui è precluso l'accesso alla DIS. In particolare, sono esclusi dalla possibilità di presentare l'integrativa speciale, che è irrevocabile e deve essere sottoscritta personalmente, i contribuenti che:

1. hanno omesso di presentare le dichiarazioni fiscali, anche solo per uno degli anni di imposta dal 2013 al 2016;
2. hanno ricevuto l'atto formale di avvio di attività di accertamento tributario (accessi, ispezioni, verifiche, inviti o questionari), amministrativo o penale, per violazioni fiscali relative alle medesime annualità integrabili;
3. risultano, nelle annualità in esame, titolari di redditi di partecipazione in società di persone o società di capitali "trasparenti" o a ristretta base proprietaria (di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR), che sono stati oggetto di rilievi in sede di accertamento nei confronti delle società partecipate.

La dichiarazione integrativa non può, poi, essere utilizzata per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero dai soggetti titolari di redditi di partecipazione, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

L'esclusione dalla presentazione delle DIS per coloro che hanno omesso la dichiarazione (punto *sub* 1), anche per uno solo dei periodi d'imposta integrabili, risulta particolarmente penalizzante e poco chiara a livello di applicazione pratica. In particolare, non è chiaro se tale forma di esclusione operi sulla singola imposta o a livello di accesso alla DIS per tutti i tributi; ad esempio, se il contribuente ha omesso la dichiarazione dei redditi per l'anno 2015, non potrà integrare l'imponibile per l'anno

2016, ma non è chiaro se tale omissione osti anche all'integrazione dell'imponibile ai fini IVA laddove, nel medesimo caso, la dichiarazione IVA sia stata presentata regolarmente.

Sulla base di un'interpretazione strettamente aderente alla formulazione della norma, sembrerebbe che una sola omissione per un singolo tributo impedisca l'accesso alla DIS in senso assoluto. Sul punto è auspicabile un intervento chiarificatore, nell'*iter* di conversione parlamentare o nell'ambito di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, che alleggerisca le rigidità di una impostazione letterale che comprimerebbe in modo rilevante l'appetibilità, già non particolarmente rilevante, della DIS.

Per quanto attiene al punto *sub 2)* (vale a dire la preclusione alla DIS in caso di formale di avvio di attività di accertamento tributario o amministrativo, nonché di procedimento penale, di cui alla lett. b) del co. 7 dell'art. 9 in commento), tale previsione appare censurabile – potenzialmente anche sul piano costituzionale - laddove discrimina, in maniera ingiustificata, quei contribuenti che hanno in corso verifiche non ancora concluse con la consegna del processo verbale di constatazione o con la notifica dell'avviso di accertamento, rispetto a quelli che, pur sottoposti a verifica, si sono visti chiudere la stessa.

Qualora tale norma non sia modificata, o abrogata *in toto*, si verificherebbe una disparità di trattamento palese rispetto a coloro che, alla data di entrata in vigore del Decreto, abbiano già ricevuto atti definibili con il pagamento delle sole imposte in misura integrale (*i.e.* processi verbali di constatazione o avviso di accertamento).

Del resto, tale previsione non è neppure coerente con le norme in tema di dichiarazione integrativa "ordinaria" che, unitamente al regime di favore del ravvedimento operoso per le sanzioni, può essere attivata fino all'emissione dell'avviso di accertamento.

Il comma 9 dell'art. 9 del Decreto reca disposizioni di carattere penalistico. Con la presentazione della DIS non si evitano eventuali procedimenti penali per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, né si applicano le attenuanti (*i.e.* riduzione delle pene fino alla metà ed esclusione delle pene accessorie) previste dallo stesso decreto. Restano, pertanto, sicuramente punibili le seguenti fattispecie illecite, ove ne siano integrati i relativi presupposti di legge:

- dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000);
- omesso versamento di ritenute e/o IVA (art. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000);
- riciclaggio, reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecite (art. 648-*bis*, 648-*ter* c.p.);
- auto-riciclaggio (art. 648-*ter*.1 c.p.);
- trasferimento fraudolento di valori (art. 12-*quinqüies* del D.L. n. 36 del 1992).

La prima parte del comma 9, inoltre, introduce una nuova fattispecie che reca in sé un rinvio, ai fini dell'individuazione della pena, all'art. 5-*septies* del D.L. n. 167 del 1990 (convertito con modificazioni dalla legge n. 227 del 1990). In particolare, viene disposto che è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, fraudolentemente, si avvalga della DIS al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante o valori al portatore, provenienti

da reati diversi dai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del D.Lgs. del 74 del 2000) e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.Lgs. del 74 del 2000).

La formulazione della norma è piuttosto ambigua in quanto lascia intendere una copertura penale per queste due fattispecie, la quale, invece, non è espressamente prevista, né sembra ammissibile implicitamente in via interpretativa⁶. Anche ove si ammettesse, per ipotesi, tale copertura, la prima parte del secondo periodo del comma 9 precisa che resta ferma l'applicabilità degli artt. 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*.1 c.p. (ovvero, come visto, delle fattispecie di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di auto-riciclaggio). Le prime due fattispecie possono essere commesse da un soggetto diverso dall'autore (o concorrente) dei reati presupposto (ovvero i due reati fiscali sopra ricordati); quindi, la DIS assicurerebbe al "dichiarante" la copertura penale, ove la si ammettesse, per le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, ma condurrebbe comunque alla punibilità di chi, pur senza concorrere nei reati tributari in ipotesi coperti, abbia trasformato il denaro contante da essi proveniente in attività finanziarie o patrimoniali, in valori al portatore ovvero abbia anche solo concesso la disponibilità di propri conti correnti per il deposito delle somme in questione.

Il terzo reato (auto-riciclaggio), invece, è integrato dallo stesso autore dei reati presupposto e, dunque, dal momento che ne resta ferma la punibilità, colui il quale dovesse presentare la DIS avrebbe la ipotizzata copertura dai reati tributari, ma non per le condotte di impiego, sostituzione, trasferimento, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, del denaro proveniente dalla commissione di tali delitti, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa (condotte in cui si sostanzia la fattispecie di auto-riciclaggio).

È ampiamente probabile, quindi, che al soggetto dichiarante autore delle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000 che abbia utilizzato il denaro/risparmio d'imposta, provento degli stessi, in attività finanziarie o patrimoniali, ovvero convertendolo in valori al portatore, sia contestata la fattispecie di auto-riciclaggio; fatto salvo il caso in cui tale provento sia rimasto denaro/risparmio d'imposta nella disponibilità dell'autore dei reati tributari di cui sopra, senza un suo successivo utilizzo. Tale circostanza, posta anche la dubbia copertura dai citati reati penali tributari, limita fortemente l'attrattiva della DIS, laddove la stessa possa, in definitiva, concretizzarsi in una auto-denuncia con effetti penali.

2. Osservazioni

In conclusione, si osserva che la corrente formulazione dell'art. 9 del D.L. n. 119 del 2018 si presenta di difficile interpretazione e con ampi margini di ambiguità su diversi aspetti pratici, la cui valutazione rende complesso stimare con precisione il *trade off* tra i potenziali benefici e i rischi del ricorso alla DIS per il contribuente. In particolare, sarebbero auspicabili chiarimenti in merito all'applicazione

⁶ In realtà, la questione sembrerebbe avere un rilievo pratico non necessariamente significativo, posto che, considerati i limiti quantitativi per la DIS già particolarmente restrittivi, potrebbero non superarsi le soglie quantitative di rilevanza per i reati di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

dei limiti quantitativi, di cui al comma 1, la cui formulazione pone rilevanti criticità di calcolo. Tra l'altro, sarebbe bene declinare più puntualmente in che modo opera il limite complessivo dei 100 mila euro, evitando che lo stesso elemento imponibile conti due volte quando rileva allo stesso modo per due diverse imposte (si pensi, ad esempio, a un ricavo che costituisce componente positivo del reddito di impresa ai fini delle imposte dirette e che rilevi anche ai fini IVA). Inoltre, per quanto riguarda il pagamento dell'imposta sostitutiva del 20% si ritiene opportuno disciplinare esplicitamente le modalità di integrazione che interessano le società di persone e i loro soci: va, infatti, evitata la duplicazione che potrebbe derivare dalla circostanza che le società di persone paghino un 20% di imposta per integrare il proprio imponibile e che il socio paghi un ulteriore 20% per dichiarare la quota parte di quel maggior imponibile che gli verrebbe attribuita per trasparenza. In un provvedimento che si caratterizza per la peculiarità della applicazione di un'imposta *flat* anche nei confronti di contribuenti con aliquote progressive è del tutto evidente che l'imposta sostitutiva pagata dalla società copre anche l'obbligazione tributaria del socio scaturente da quella integrazione.

Allo stesso modo, l'esclusione dal ricorso alla DIS nel caso di omessa dichiarazione andrebbe circostanziata in modo più preciso, al fine di chiarire l'effettiva portata della preclusione stessa. Infine, anche i risvolti penali della presentazione dell'integrativa speciale necessitano di maggiori chiarimenti, dal momento che la formulazione del comma 9 risulta poca chiara su alcuni effetti del ricorso allo strumento in commento.

Tali aspetti potrebbero essere affrontati in sede di conversione del decreto, così come, almeno in relazione a taluni di essi, nell'ambito dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate previsti dal comma 11 dello stesso art. 9, nel quale è stabilito che, oltre alle modalità di presentazione e pagamento della DIS, siano *“emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione dei precedenti commi”*.

Sul piano generale, sia consentito osservare che, in ogni caso, la DIS non costituisce un condono “a tutto tondo”, con piena salvaguardia fiscale e penale, come pure si è sentito in alcuni primi commenti. Anche la *voluntary disclosure* di cui alla legge n.4 agosto 1990, n. 227, la quale interessava pure i redditi esteri occultati con le più complesse catene societarie internazionali e non presentava limiti quantitativi alla regolarizzazione, consentiva di sanare, addirittura a zero e senza conseguenze penali, interi periodi d'imposta, considerati non accertabili ai soli fini della *voluntary*. Anzi, quest'ultima procedura ha avuto successo principalmente in relazione a quei redditi che hanno beneficiato di tale azzeramento d'imposta. Nel decreto in commento si realizza, invece, un anticipo di *flat tax* al 20 per cento, più l'IVA dovuta (il conto potrebbe essere, dunque, assai salato, fino al 42 per cento per molti contribuenti), senza escludere del tutto futuri accertamenti e senza salvaguardare da ogni possibile conseguenza penale. Si potrebbe ritenere, semmai, che le limitazioni sono tali e tante che ben difficilmente la disposizione produrrà rilevanti effetti, quantomeno sul piano del recupero di gettito.